

## CAPITOLO III

### I NUOVI ASPETTI DELLA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO

#### TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. La tutela cautelare degli atti negativi. – 2. La tutela cautelare in grado di appello. – 2.1. Tesi favorevoli all'ammissibilità della tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo: critica. – 2.2. Esclusione della tutela cautelare una volta concluso il giudizio di fronte alla Commissione tributaria provinciale. – 2.3. Il recente intervento della Corte Costituzionale e le conseguenze che se ne traggono. – 2.4. Possibili soluzioni alla dibattuta questione della tutela cautelare nei gradi successivi al primo. – 3. Il regime di inimpugnabilità dell'istanza cautelare. – 4. Atti «impoesattivi» e tutela cautelare. – 4.1. Limitata efficacia nel tempo del provvedimento cautelare. – 4.2. Le modifiche apportate dal c.d. «decreto sviluppo». – 4.3. Il nuovo «revirement» legislativo. – 4.4. Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi». – 5. Tutela cautelare e mediazione tributaria. – 6. La tutela cautelare e l'effettività della tutela giurisdizionale: possibili evoluzioni dell'istituto. – 6.1. I procedimenti di istruzione preventiva. – 6.2. I Provvedimenti d'urgenza.

#### *1. La tutela cautelare degli atti negativi.*

Merita particolare attenzione la questione concernente la sospensione cautelare giurisdizionale dei c.d. «atti negativi» emanati dall'Amministrazione finanziaria. Si tratta di quegli atti indicati all'art. 19, lett. g) e h), del d. lgs. n. 546/1992, consistenti nel rifiuto espresso o tacito

della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti e nel diniego o revoca di agevolazioni o nel rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

L'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992, tanto al comma 1 che al comma 6, non contiene alcuna indicazione in proposito, ma si riferisce, in modo alquanto generico, «all'atto impugnato», richiamando implicitamente tutti gli atti elencati all'art. 19 cit.<sup>1</sup>. Nonostante ciò, parte della dottrina<sup>2</sup> ha ritenuto inammissibile la tutela cautelare nei confronti dei c.d. atti negativi, sul presupposto che essa richiederebbe l'adozione del provvedimento negato dall'amministrazione finanziaria. L'emanazione di provvedimenti di natura sostitutiva non avrebbe nulla a che vedere con l'istituto della sospensione dell'efficacia dell'atto e configurerebbe un'inconcepibile surrogazione del

---

<sup>1</sup> G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il decreto legge 16 maggio 1996, n. 259*, cit., 164, correttamente rileva come “dalla formulazione della disposizione di legge si potrebbe ritenere che la sospensione sia concedibile solo per l'esecuzione di atti di riscossione coatta, con l'esclusione, dunque, degli atti di accertamento e di rettifica. La tesi ci pare sicuramente inaccoglibile, perché la sospensibilità «dell'atto impugnato», nella sua genericità, non ammette interpretazioni limitative”.

<sup>2</sup> Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 42; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, cit., 186; A. FINOCCHIARO – M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 655; M. CANTILLO, *Nuovo processo tributario – I procedimenti cautelari e preventivi*, cit., 8903; G. CAMPEIS – A. DE PAULI, *Il manuale del processo tributario*, cit., 360; E. CINTOLESI, *Come si chiede la sospensione*, cit. 1435. Nello stesso senso anche la circ. min. 23 aprile 1996, n. 98/E, cit., la quale ha espressamente osservato che “non sono suscettibili di essere sospesi il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi ed altri accessori non dovuti o il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domanda di definizione agevolata di rapporti tributari”.

In giurisprudenza, v. Comm. trib. prov. Padova, 12 giugno 1998, in *Boll. trib.*, 1999, 513, secondo cui la sfera operativa della sospensione contemplata dall'art. 47 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, postula l'interruzione dell'esecuzione dell'atto impugnato in attesa del suo eventuale annullamento, imponendosi così una stasi all'attività dell'organo dell'amministrazione finanziaria autore dell'atto impugnato e un blocco di questo, non già l'emanazione di un altro provvedimento mai prima emesso.

giudice nell'esercizio di funzioni riservate all'autorità amministrativa. Altri autori<sup>3</sup>, invece, hanno ammesso la suspendibilità dei soli atti di revoca di agevolazioni, stante l'idoneità della relativa inibitoria a far risorgere l'originario atto concessivo, senza bisogno di ulteriore attività in tal senso. Tali conclusioni, estremamente formalistiche, finiscono, tuttavia, per svilire, non solo le primarie ragioni della logica, quanto pure quelle del diritto. Invero, non può certamente sfuggire che anche un atto a contenuto negativo, quale il diniego di rimborso, può sicuramente essere idoneo ad arrecare un pregiudizio grave ed irreparabile al ricorrente.

Questa lettura restrittiva del dato normativo non è stata, pertanto, condivisa dalla generalità degli interpreti. Parte di essi<sup>4</sup>, al contrario, ha ritenuto di dover ammettere un'applicazione generalizzata dell'istituto, senza che possano rintracciarsi dei limiti nella natura dell'atto impugnato di fronte al giudice tributario.

Per giungere ad una corretta conclusione in argomento, ritengo sia opportuno ulteriormente distinguere gli atti c.d. negativi in due

---

<sup>3</sup> Cfr. B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, 2002, 547, nt. 3.; S. MENCHINI, *Commento all'art. 47 del d.lgs. 546/1992*, cit., 481, il quale ultimo rileva come sia sufficiente l'inibitoria dell'atto di revoca dell'agevolazione per consentire che l'originario atto concessivo risorga.

<sup>4</sup> Cfr. C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 43; L. TOSI, *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, cit., 791; F. TESAURO, *Processo tributario*, in *Dig. Disc. priv. sez. comm.*, cit., 586, testo e nt. 216; G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il decreto legge 16 maggio 1996, n. 259*, cit., 164; E. GRASSI, *La tutela cautelare nel nuovo processo tributario*, cit., 1513; G. FALCONE, *Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete*, cit., 6104; S. MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 843; G. D'ABRUZZO, *Il procedimento cautelare nella riforma del processo tributario*, cit., 211.

In giurisprudenza v. Comm. trib. prov. Bari, 25 maggio 2001, in *Il Fisco*, I, 2002, 5379, con nota di M. NENCHA, *Tassazione del vitalizio dipendente dalla cessazione di carica elettiva*. La Commissione, superando una prospettiva meramente formalistica del disposto dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, ha ritenuto ammissibile l'istanza, aprendo così uno spiraglio ad una tutela più sostanziale dei diritti del contribuente.

sottocategorie<sup>5</sup>, rappresentate, rispettivamente, da quelli che, pur apparendo come negativi, hanno un contenuto sostanzialmente positivo (atti negativi impropri) e quelli che, invece, per essere portati ad esecuzione, richiedono un ordine di *facere* (atti negativi propri).

Alla prima sottocategoria appartengono il diniego e la revoca di agevolazioni ed il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari. Da questi atti derivano degli obblighi di dare a carico del soggetto d'imposta, dipendenti dal fatto che la negazione del riconoscimento dell'agevolazione o il rigetto della domanda di condono generano, rispettivamente, il dovere di versare l'imposta in misura non agevolata o l'imposta riferente al presupposto con riferimento al quale era stato richiesto il condono. La sospensione di questi atti può, quindi, ritenersi funzionale ad impedire la riscossione coattiva delle somme<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> In questo senso anche S. MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 843, secondo cui "all'interno degli atti *stricto sensu* negativi, si può ancora distinguere tra atti il cui contenuto non comporta un obbligo di *facere* (*rectius*, di *dare*), come il diniego di agevolazioni ed il rigetto di istanza di condono, ed atti che invece consistono in un obbligo di restituzione, come il rifiuto espresso di restituzione di tributi". Sulla distinzione tra atti negativi propri ed impropri nel processo amministrativo, v. per tutti, R. GAROFALI, *La tutela cautelare degli interessi negativi. Le tecniche del "remand" e dell'ordinanza a contenuto positivo alla luce del rinnovato quadro normativo*, cit., 857. Gli atti negativi in senso improprio sono stati individuati nei provvedimenti mediante i quali l'amministrazione nega all'istante la conservazione di una situazione a lui favorevole.

<sup>6</sup> Per P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 476, "trattandosi del diniego di un agevolazione o di un condono, delle due l'una: o il contribuente ha già pagato, ed allora si ricade nell'ipotesi precedente" (nella problematica dell'utilizzazione della tutela cautelare nei confronti dei dinieghi di rimborso); "o non ha pagato, ed allora, se si accantona l'idea della tutela dell'interesse solo indiretto (come si deve fare per i motivi sopra esposti), il contribuente non potrà che attendere l'emanazione dell'atto impositivo per addivenire alla sua impugnazione in sede giurisdizionale e chiederne se del caso la sospensione al giudice tributario". Giustamente, tuttavia, C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 56, nt. 78, ha rilevato come, in questo modo, non potrebbero farsi valere i vizi propri degli atti negativi suddetti, condannando al rigetto della successiva istanza cautelare per mancanza del *fumus boni iuris*.

Maggiori difficoltà s'incontrano con riferimento alla seconda sottocategoria, composta dal rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti. Anche in questo caso, tuttavia, è possibile accedere alla tutela cautelare, facendo ricorso ad una serie di considerazioni che ne giustificano l'ammissibilità. È da sottolineare, anzitutto, che, se il giudice tributario, alla fine del giudizio di rimborso, può condannare la Pubblica amministrazione alla restituzione di una somma, non si riesce a capire perché una tale decisione non possa essere pronunciata nella fase cautelare, qualora sussistano i requisiti di legge<sup>7</sup>. Non convince, in proposito, la maggiore obiezione mossa dai sostenitori<sup>8</sup> dell'opposta tesi, fondata sull'art. 69 del decreto n. 546/1992, in forza del quale la sentenza di condanna a carico dell'Amministrazione finanziaria diviene esecutiva solo dopo il passaggio in giudicato della pronuncia medesima, per cui un criterio di correlazione tra la potestà decisoria attribuita al giudice di primo grado e la potestà cautelare a questi spettante dovrebbe escludere il riconoscimento di un potere-dovere cautelare in quest'ambito. La tutela cautelare non assicura, infatti, un'utilità maggiore o diversa da quella realizzabile col provvedimento decisorio di primo grado,

---

<sup>7</sup> Cfr. C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 143 e G. FALCONE, *Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete*, cit., 6105; scettica sull'argomento è invece A. MAGLIARO, *Considerazioni in tema di tutela cautelare in materia tributaria*, cit., 47, nt. 47, secondo cui il giudizio cautelare e quello sul merito possano pervenire a risultati anche opposti tra loro.

<sup>8</sup> Si veda, per tutti, quanto sostenuto da P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 43, secondo cui "se si ritenesse consentito al giudice tributario di ampliare l'ambito applicativo dell'art. 47 fino a comprendervi l'ordine di corrispondere nelle more del giudizio le somme o parte di esse oggetto della domanda di ripetizione dell'indebito proposta dal contribuente, si perverrebbe al risultato, palesemente contrastante con i principi, per cui la commissione provinciale sarebbe legittimata ad adottare in sede cautelare provvedimenti dotati di efficacia superiore a quella riconosciuta, nel vigente assetto del processo che si svolge davanti ad essa, alle sue decisioni sul merito del ricorso".

ma si pone in relazione di continenza con la misura principale, limitandosi a garantire la sua futura esecuzione.

Secondariamente, non si può fare a meno di ricordare la parallela esperienza percorsa nel campo del processo amministrativo, dove, attualmente, la sospensione rappresenta solo uno dei possibili contenuti che l'ordinanza cautelare di accoglimento può assumere. Tale passaggio è stato sancito con la l. 21 luglio 2000, n. 205<sup>9</sup>, che aveva modificato l'art. 21, comma 8, della l. 6 dicembre 1971, n. 1034, prevedendo la facoltà per l'istante di richiedere le misure cautelari (ivi compresa l'ingiunzione di pagamento) che, secondo le circostanze, apparivano più idonee ad assicurare interinalmente gli effetti della decisione sul ricorso. La norma, ora non più vigente, è stata sostanzialmente trasfusa nell'art. 55, comma 1, del Codice del processo amministrativo, che, per tale aspetto, non si presenta innovativo, ribadendo come il ricorrente possa chiedere «l'emanazione di misure cautelari, compresa l'ingiunzione a pagare una somma in via provvisoria, che appaiono, secondo le circostanze, più idonee ad assicurare interinalmente gli effetti della decisione sul ricorso...». Già prima dell'entrata in vigore della l. 21 luglio 2000, n. 205, la giurisprudenza<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Cfr. S. RUSCICA, *Le novità in tema di tutela cautelare nel processo amministrativo*, Milano, 2008, 48, secondo cui “con la disciplina dettata dall'art. 3, della l. n. 205 del 2000 si è inteso, quindi, dare luogo al definitivo superamento della angusta ed asfittica identificazione della misura cautelare adottabile dal giudice amministrativo nella sola sospensiva dell'esecuzione dell'atto impugnato: è stato così definitivamente consacrato in via legislativa quel principio di atipicità e di elasticità delle tecniche di tutela cautelare utilizzabili nel processo amministrativo già enucleato, anche sulla scorta di una lucida lettura evolutiva dei principi costituzionali e comunitari, dal Giudice delle leggi, dalla Corte di giustizia, nonché, ancora, dall'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato”:

<sup>10</sup> Si veda, per tutte, Consiglio di Stato, Ad. Plen. 8 ottobre 1982, n. 17, cit., che, con riferimento al provvedimento di non ammissione all'esame di maturità, ha ammesso l'impiego dell'ordinanza di sospensione. In tali casi l'ordinanza agisce, più che sull'effetto materiale – che risulta assente – sull'effetto preclusivo del provvedimento, in modo che

aveva, del resto, riconosciuto l'atipicità delle misure cautelari, arricchendo, dal punto di vista contenutistico, la gamma dei provvedimenti adottabili.

Alla luce di queste considerazioni, sembra innegabile la necessità di fare ricorso al un'interpretazione costituzionalmente orientata del dettato normativo, che riconosca anche ai giudici tributari la facoltà di emettere quei provvedimenti cautelari che consentano loro di dichiarare provvisoriamente il diritto al rimborso, ad un'agevolazione o alla definizione del rapporto tributario.

La riprova di ciò può essere rintracciata nell'art. 23 del d. lgs. 472 del 1997<sup>11</sup>, che riconduce nell'ambito dell'art. 47 cit. una tutela cautelare attivata attraverso l'esecuzione di un pagamento dell'amministrazione finanziaria a favore del contribuente, ove naturalmente ne sussistano i presupposti. Nell'art. 23 citato si legge, infatti, che il pagamento di un credito al contribuente può essere sospeso quando allo stesso viene notificato un atto di contestazione o di irrogazione di una sanzione, anche se non definitivo. La norma, integrando il disposto dell'art. 19, lett. i), del d. lgs. n. 546 del 1992, considera espressamente impugnabili tali provvedimenti. Il contribuente, in caso di impugnazione, può chiedere, sempre ai sensi dell'art. 23 citato, la sospensione del provvedimento che ha, a sua volta, sospeso il

---

l'amministrazione, nel darle esecuzione, disponga l'ammissione con riserva del candidato all'esame di maturità, sino all'esito del ricorso. Questo indirizzo ha poi trovato conferma con la pronuncia della Corte costituzionale, 28 giugno 1985, n. 190, cit., con la quale è stata dichiarata l'illegittimità dell'art. 21, ult. co., legge T.a.r., per contrasto con gli artt. 3 e 113 della Costituzione nella parte in cui, limitando l'intervento d'urgenza del giudice amministrativo alla sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, non consente al giudice stesso di adottare nelle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego, sottoposte alla sua giurisdizione esclusiva, i provvedimenti d'urgenza che appaiono secondo le circostanze più idonei al assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito.

<sup>11</sup> In proposito si veda il commento di G. BOLETTI, *Commento all'art. 23, d. lgs. n. 472/1997*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011, 796.

pagamento del credito che egli vantava nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Accertato, dunque, che è possibile ottenere il pagamento di una somma di denaro a seguito di un'istanza di sospensione cautelare, non vi sarebbe motivo per limitare l'applicazione dell'art. 47 a quest'unica ipotesi, negando l'estensione a tutti gli atti a contenuto negativo emanati dall'Amministrazione finanziaria<sup>12</sup>.

Tra coloro che, invece, propugnano l'opposto orientamento, volto a negare l'applicabilità dell'art. 47 agli atti negativi, si discute sui mezzi di cautela disponibili in alternativa. Alcuni autori<sup>13</sup>, sul presupposto che l'art. 47 presenti limiti di operatività, propongono con forza il tema

---

<sup>12</sup> In questo senso v. anche C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 58, secondo cui "la disposizione in parola (art. 23 cit.) viene necessariamente ad assumere la portata di una mera conferma di idoneità generalmente riconosciuta all'art. 47, non a caso generalmente richiamato, di provvedere alla tutela cautelare riguardante le impugnative, non solo della sospensione e della dichiarata compensazione, ma anche dei negati pagamenti in genere di somme dovute all'Esercizio". La presente argomentazione è, tuttavia, criticata da W. CURATOLO – S. VALENTE, *La sospensione cautelare giudiziale*, cit., 36, secondo cui, nella fattispecie riportata, sarebbe già stato emesso dall'Amministrazione un provvedimento che prevedeva il pagamento di una determinata somma di denaro a favore del contribuente. Ad essere sospeso sarebbe dunque un provvedimento a sua volta sospensivo. Ritengo, tuttavia, che le obiezioni mosse dagli autori non abbiano ragion d'essere. Gli atti di cui si richiede la sospensione sono, infatti, atti che incidono direttamente sul «pagamento» sospeso o sull'operata «compensazione»; la statuita sospendibilità cautelare di siffatti provvedimenti non può quindi che risolversi nell'esecuzione dei loro effetti.

<sup>13</sup> Cfr. S. MENCHINI, *Sospensione dell'atto impugnato*, cit., 493; G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il decreto legge 16 maggio 1996*, n. 259, cit., 168; G. CAMPEIS – A. DE PAULI, *Il manuale del processo tributario*, cit., 375; M. SOCCI, *La sospensione dell'atto impugnato*, cit., 263; nonché, ma senza chiudere la strada ad un'interpretazione estensiva, nelle fattispecie in discorso, della potestà di sospensione, A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, cit., 584, secondo il quale l'ammissibilità di un provvedimento cautelare di sospensione può giustificarsi "facendo riferimento ad una interpretazione estensiva dell'art. 47, volta a preservare la norma da un eventuale censura di incostituzionalità, ovvero alla diretta applicabilità dell'art. 700 c.p.c., richiamato in via generale dall'art. 1 d. lgs. n. 546/1992".



dell'applicabilità dell'art. 700 c.p.c. nell'ambito del processo tributario, allo scopo di soddisfare quelle esigenze di tutela urgente che non potrebbero essere appagate dal ricorso alle disposizioni contenute nel d. lgs. n. 546 del 1992. Altri<sup>14</sup>, al contrario, contestano l'utilizzabilità di questo come di altri strumenti di matrice civilistica, sul presupposto che il legislatore, con l'art. 47, avrebbe inteso chiudere il dibattito dottrinario e giurisprudenziale circa i poteri cautelari delle commissioni tributarie, riconoscendo loro tali poteri nei limiti dell'anzidetta disposizione. Risulterebbe esclusa ogni altra forma di cautela, sia con riferimento ad una sospensione dell'atto *ante causam*, sia ad atti diversi da quelli impositivi.

Ritengo, in proposito, che sia da escludere l'applicazione dell'art. 700 c.p.c. all'ipotesi in considerazione, sebbene possa prospettarsi l'operatività della disposizione in fattispecie diverse da quella in discussione. Per l'applicabilità di una norma del codice di procedura civile l'art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 546 del 1992 richiede, infatti, la sussistenza di due requisiti: a) omessa previsione della fattispecie da parte del d. lgs. n. 546/1992, neppure attraverso un'interpretazione estensiva del medesimo; b) sussistenza di compatibilità tra la norma del c.p.c. da applicare e le disposizioni del d. lgs. n. 546/1992.

Quanto al secondo requisito, non pare possa dubitarsi della compatibilità dell'art. 700 c.p.c. con il generale sistema del processo tributario disciplinato dal d. lgs. n. 546; ciò che, invece, non è sostenibile nel

---

<sup>14</sup> A. FINOCCHIARO – M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 669, secondo il quale “non può farsi richiamo – per sostenere l'ammissibilità di una tutela cautelare analoga a quella prevista dagli artt. 669 *bis* ss. c.p.c., concorrente con quella di cui all'art. 47 – all'art. 1, comma 2, del decreto in esame, dal momento che la scelta operata rende incompatibile la norma codicistica”. Nello stesso senso v. E. BRUSCHETTA, *Processo tributario e tutela cautelare*, cit., 2112, che dà atto dell'ombra di incostituzionalità che verrebbe in tal modo a stendersi sul sistema.

caso di specie è l'omessa previsione della fattispecie da parte del decreto in oggetto. Come precedentemente rilevato, l'art. 47 non limita la sospensione ad alcuni soltanto degli atti elencati nell'art. 19; si deve ritenere, pertanto, che la disposizione in commento consenta di sospendere l'efficacia anche degli atti contemplati alle lett. g) e h) del suddetto art. 19. Solo nell'ipotesi in cui la prassi applicativa dovesse orientarsi nel senso opposto a quanto qui sostenuto, non avrei dubbi ad ammettere il ricorso al mezzo previsto dall'art. 700 c.p.c. anche nelle fattispecie *de quibus*. In quel caso, infatti, si dovrebbe considerare realizzato anche l'altro requisito volto a consentire il ricorso alle norme del codice di procedura civile.

## *2. La tutela cautelare in grado di appello.*

Il riconoscimento della tutela cautelare non esprime una regola suscettibile di operare in via generalizzata, ma compone un quadro articolato e non esaustivo. L'orientamento maggioritario<sup>15</sup> è, da sempre, nel senso che tale tutela sia limitata al primo grado di giudizio, in virtù di quanto sancito dall'art. 47 del d. lgs. 546/1992, che consente di chiedere la sospensione dell'atto impugnato alla sola commissione tributaria provinciale.

---

<sup>15</sup> Si vedano tra gli altri F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 383; C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 114. L'art. 47 del d. lgs. 546/1992 prevede che: a) se dall'atto impugnato può derivare al ricorrente un danno e irreparabile, questi "può chiedere alla commissione provinciale la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso" (comma 1); b) "il collegio, sentite le parti e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile" (comma 4); c) "gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado" (comma 7); S. MENCHINI, *Sospensione dell'atto impugnato*, cit., 471, F. NAPOLITANO – P. MUCCARI, *La sospensione delle sentenze tributarie al vaglio della Corte costituzionale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1013.

L'esigenza di estendere la tutela cautelare anche dopo il primo grado di giudizio è stata, però, avvertita da parte dei contribuenti<sup>16</sup>, tanto che in questo quadro di generale chiusura si è tentato talvolta di far breccia in sede applicativa. Una tutela processuale più ampia rappresenta, per riconoscimento ormai pressoché pacifico della dottrina<sup>17</sup>, elemento essenziale del diritto di azione e di difesa, i quali non potrebbero nemmeno ritenersi esistenti, se vanificati dal tempo occorrente per lo svolgimento del giudizio di merito. Ciò spiega gli sforzi di molti<sup>18</sup>, orientati a riconoscere una tutela cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo, a fronte di un

---

<sup>16</sup> C. GLENDI, *Dubbi di costituzionalità sulla mancata previsione della tutela cautelare in appello*, in *Corr. trib.* 1/2009, 53, G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, cit., 226, riteneva che il diritto al provvedimento cautelare fosse proprio dello Stato, in quanto fondato sulla necessità di generale tutela del diritto, e che, pertanto, la parte avesse il potere di chiederne l'esercizio nel caso concreto.

<sup>17</sup> Tra gli altri v. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 53; C. GLENDI, *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio di appello*, in *Corr. trib.* 36/2005, 2869.

<sup>18</sup> Sul tema si rinvia, per tutti, a C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 21 ss.; ID., *Nuovi profili della tutela cautelare in materia tributaria*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 1997, 165; ID., *Dubbi di costituzionalità sulla mancata previsione della tutela cautelare in appello*, cit.; L. TOSI, *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, cit., 792; M. CANTILLO, *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari*, in *Rass. trib.*, 1998, 827; ID., *Nuovo processo tributario - I procedimenti cautelari e preventivi*, cit., 8903; G. FALCONE, *Le sospensive possibili nel nuovo processo tributario*, cit., 7058; C. MAGNANI, *La sospensione della riscossione dei tributi fra autotutela amministrativa e tutela cautelare*, cit.; M. BASILAVECCHIA, *L'esecuzione delle sentenze e la riscossione frazionata del tributo*, in *Summa*, 1997, 9; A. COLLI VIGNARELLI, *La sospensione delle sentenze delle commissioni tributarie provinciali*, in *Boll. trib.*, 1999, 1501; ID., *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, in cit., 574; F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, cit.; S. MENCHINI, *Commento sub art. 47*, cit., 471; F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1733; S. MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 1998; ID., *L'esecuzione del credito sanzionatorio*, cit., 259; R. RINALDI, *La sospensione degli effetti delle sentenze da parte del giudice tributario tra scelte normative ed istanze di principio (con particolare riguardo al diritto comunitario)*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 101; L. TROMBELLA, *La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia europea*, cit., 475.

dettato normativo che si reputa aperto a diverse soluzioni interpretative. Le posizioni espresse, pur partendo da differenti assunti, mostrano di condividere l'idea di fondo che il contribuente non può dirsi pienamente garantito fin quando non gli viene riconosciuta una tutela cautelare esercitabile anche nei gradi di giudizio successivi al primo.

### *2.1. Tesi favorevoli all'ammissibilità della tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo: critica.*

Si è detto come il tema dell'estensione della tutela cautelare al secondo grado di giudizio abbia dato luogo ad autorevoli contributi della dottrina e ad una vasta giurisprudenza. Gli autori favorevoli all'applicabilità della sospensiva anche al giudizio di appello<sup>19</sup> si fondano su molteplici argomentazioni. È possibile distinguere due diversi orientamenti che fanno capo, rispettivamente, a coloro che riconoscono al processo tributario la natura di impugnazione-merito<sup>20</sup> o di impugnazione-annullamento<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Sul tema v. F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, cit., 1733; il quale considera il processo tributario come di impugnazione-annullamento; P. RUSSO, voce *Appello (Dir. Trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. II, Roma, 1998; il quale, al contrario, considera il processo tributario come di impugnazione-merito.

<sup>20</sup> Si veda, per tutti, per la tesi dell'impugnazione-merito, P. RUSSO, *Contenzioso tributario*, in *Digesto*, IV, Torino, 1989, 489 ss., ID., *Processo tributario*, cit., 770, il quale considera il procedimento tributario un giudizio di rapporti. Seguendo quest'orientamento, ne consegue che, nel corso del processo di appello, il fisco porta ad esecuzione la sentenza appellata, sicché occorre verificare se la commissione tributaria regionale abbia il potere di sospendere l'efficacia esecutiva della sentenza di primo grado. Per i dichiarativisti, che hanno predisposto lo schema dell'impugnazione-merito, il processo tributario dà vita ad un accertamento negativo del rapporto obbligatorio. In tal senso A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 156; E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario, le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, cit., 757; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; ID., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974; secondo Russo il processo tributario di impugnazione è

Alcuni autori<sup>22</sup> ritengono che, per garantire al contribuente la tutela cautelare anche in fase di gravame, sia opportuno verificare se non sia possibile la sospensione dell'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie di primo grado e di appello. Essi si soffermano sull'esegesi dell'art. 49 del d. lgs. 546/1992, che richiama le disposizioni del codice di procedura civile in tema di impugnazioni, ad eccezione dell'art. 337<sup>23</sup>.

---

caratterizzato da un duplice profilo: quello formale che attiene alla fase introduttiva di carattere impugnatorio e quello sostanziale, concernente la decisione del giudice che attiene al merito ed è sostitutiva dell'atto. Per F. Batistoni Ferrara è possibile concepire un giudizio di annullamento nell'ambito della teoria dichiarativa; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario, riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1623.

<sup>21</sup> Si veda sul punto, C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 31, secondo il quale la sentenza tributaria di rigetto del ricorso non condannerebbe il contribuente al pagamento del tributo, limitandosi a dichiarare l'infondatezza del ricorso. In tale prospettiva, la riscossione tributaria non ha come titolo la sentenza sottoposta a gravame, ma l'atto d'imposizione impugnato. Si dovrebbe, pertanto, parlare di sospensione dell'esecuzione dell'atto e non di sospensione dell'esecuzione della sentenza. Secondo i costitutivisti, a fronte dell'esercizio di un potere vincolato dell'amministrazione, il processo tributario di impugnazione realizza diritti potestativi ad attuazione giudiziaria atteggiandosi quale azione di annullamento dell'atto avente carattere costitutivo. Per una prima esposizione della teoria costitutivista si veda E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 109. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 68; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 199, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel processo tributario*, Milano, 1977, 145; M. BASILAVECCHIA, *La rinnovazione dell'avviso di accertamento nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1989, 535.

<sup>22</sup> In tal senso v. P. RUSSO, voce *Appello* (*Dir. Trib.*), cit., 8; G. FALCONE, *Le sospensive possibili nel nuovo processo tributario*, cit., 7058; M. CANTILLO, *I procedimenti cautelari e preventivi*, cit., 8903, il quale, però, sembra successivamente cambiare opinione, ID., *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari*, cit., 827; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 514; G. GAFURRI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1999, 303; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 214, S. MULEO, *L'esecuzione del credito sanzionatorio ed i suoi riflessi sulla tutela cautelare*, cit., 259. In giurisprudenza, tra le altre, Comm. trib. reg. Campobasso, ord. 27 luglio 1998, in *Il Fisco*, 1999, 2125; Comm. trib. reg. Genova, ord. 31 maggio 1999, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1999, 1043.

<sup>23</sup> Il dettato dell'art. 337, comma 1, del codice di procedura civile ("Sospensione dell'esecuzione e dei processi"), riporta che: "L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407".

Attenendosi al dato strettamente letterale, si è rilevato che sarebbe precluso il riferimento anche alle norme richiamate nell'art. 337 c.p.c. e disciplinanti la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata<sup>24</sup>. L'art. 337 c.p.c., infatti, stabilisce che l'impugnazione non sospende l'esecuzione della sentenza, a meno che non ricorrano le condizioni cui agli artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c., che autorizzano il giudice a disporre la sospensione. Sarebbe, tuttavia, possibile adottare una posizione meno legata al dato letterale e, conseguentemente, escludere che il semplice richiamo agli artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c., nel testo dell'art. 337 c.p.c., comporti la loro disapplicazione nel processo tributario<sup>25</sup>. L'art. 49 del d. lgs. n. 546/1992 escluderebbe, cioè, l'art. 337 c.p.c., limitatamente al principio per il quale le sentenze civili di primo grado sono immediatamente esecutive, mentre il richiamo agli artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c., che disciplinano espressamente la sospensione, non impedirebbe la loro applicazione nel processo tributario<sup>26</sup>. Questa soluzione presuppone che il titolo sul quale si basa l'esecuzione sia la sentenza e non già l'atto impugnato<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> In questo senso F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, cit., 374, il quale rileva che, in mancanza di adeguate indicazioni contrarie, l'interprete non possa considerare l'esclusione del richiamo all'art. 337 c.p.c., come riferita esclusivamente ad una parte di esso. In senso contrario si pone P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 514, il quale sostiene che il contenuto normativo dell'art. 337 debba considerarsi riferito esclusivamente al regime dell'efficacia esecutiva della sentenza.

<sup>25</sup> P. RUSSO, voce *Appello (dir. Trib.)*, cit., 9; parte della giurisprudenza di merito è favorevole a riconoscere l'operatività delle suddette norme del codice di procedura civile nel processo tributario, si veda a mero titolo esemplificativo: CTR Lazio, ord. n. 5/2006; CTR Puglia, ord. n. 31/2005.

<sup>26</sup> L'applicazione dell'art. 407 c.p.c. è comunque esclusa poiché, in virtù del silenzio serbato in proposito dall'art. 50 d. lgs. 546/1992, va negata la proponibilità dell'opposizione di terzo, tanto ordinaria che revocatoria; v. F. TESAURO, *Processo tributario* [aggiornamento 2000], cit., 555; A. COLLI VIGNARELLI, *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2007, 16.

<sup>27</sup> G. FALCONE, *Le sospensive possibili nel nuovo processo tributario*, cit., 7058, non nega che sul piano letterale potrebbe forse ammettersi una diversa interpretazione della norma in

Questa interpretazione dell'art. 49 del d. lgs. 546/1992, peraltro, è stata criticata<sup>28</sup>. Si è, anzitutto, rilevato come l'art. 337 c.p.c. prevede quale regola generale la non sospensibilità dell'esecuzione della sentenza per effetto della sua impugnazione<sup>29</sup>. Se il legislatore avesse voluto escludere l'integrale esecutività delle sentenze emesse dalle commissioni, non avrebbe avuto necessità di negare espressamente l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c. L'art. 1, comma 2, del d. lgs. 546/1992 rinvia, infatti, alle norme processualcivilistiche a condizione di compatibilità. In questo caso la compatibilità stessa sarebbe stata esclusa da una disposizione espressa. Invero, gli artt. 68 e 69 del d. lgs. 546/1992 pongono evidenti limitazioni all'efficacia esecutiva delle pronunce del giudice tributario.

Coloro che riconoscono al processo natura di impugnazione-annullamento hanno, invece, ritenuto il richiamo all'art. 49 del tutto inconferente ai fini della soluzione della problematica in oggetto<sup>30</sup>. La

---

esame. L'autore, tuttavia, ritiene di contrastare un tale orientamento, sul presupposto che esso si porrebbe in aperto contrasto col generale diritto di difesa. Egli, pertanto, ammette che l'esclusione dell'art. 337 c.p.c. dal generale rinvio alla normativa processualcivilistica, sia da riferire esclusivamente alla normativa colà contemplata e non anche alle deroghe contenute in quest'articolo.

<sup>28</sup> Si veda per tutti F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, cit., 1734; C. GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, cit., 1895; ID., *Dubbi di costituzionalità sulla mancata previsione della tutela cautelare in appello*, cit., 53.

<sup>29</sup> In tal senso v. F. PISTOLESI, *op. cit.*, pagg. 375; ID., *Le impugnazioni in generale*, in AA. VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., 661-662; G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il decreto legge 16 maggio 1996*, n. 259, cit., 178.

<sup>30</sup> C. GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, cit., 1899-1900; F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, cit., 1733, che rileva come le sentenze che dichiarano il ricorso infondato o illegittimo hanno valenza dichiarativa e, come tali, sono insuscettibili di esecuzione e, conseguentemente, di essere sospese; nello stesso senso si veda E. VULLO, *Sull'inibitoria ex art. 373 c.p.c. e sull'irreparabilità del danno nel processo tributario*

sospensione delle sentenze delle commissioni tributarie ne presupporrebbe, a loro parere, la natura esecutoria, che, invece, esse non possiedono. La riscossione non troverebbe il proprio titolo nella sentenza sottoposta a gravame, ma nell'originario atto di imposizione. Questa dottrina ritiene gli artt. 283, 373 e 401 c.p.c. intrinsecamente inidonei a consentire la sospensione dell'esecuzione delle pretese mosse nei confronti del contribuente nel corso del giudizio di appello. Le sentenze del giudice tributario, infatti, non sarebbero immediatamente produttive di efficacia propria, ma avrebbero esclusivamente la funzione di far cessare la sospensione dell'esecutività degli atti impositivi impugnati. Ne deriva che gli artt. 283, 373 e 401 c.p.c. non sarebbero utilizzabili, nel giudizio tributario, nei gradi successivi al primo, poiché queste norme non attengono alla sospensione dell'esecuzione del provvedimento impositivo.

È proprio da quest'ultima affermazione che alcuni autori<sup>31</sup> prendono le mosse per sostenere che la tutela cautelare nella fase di appello può trovare fondamento nell'art. 47 del d. lgs. 546/1992. Si è affermato, infatti, che la disciplina dell'art. 47 è costituita dal comma 1, che indica la commissione tributaria provinciale quale organo al quale il ricorrente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato, e dal comma 7, che prevede la cessazione degli effetti della sospensione dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado. A parere di questi autori, tali dati normativi non sarebbero incompatibili con una trasposizione della norma nell'ambito del giudizio di appello davanti alla commissione tributaria regionale. Il giudice

---

*cautelare*, cit., 1048; M. BASILAVECCHIA, *L'esecuzione delle sentenze e la riscossione frazionata del tributo*, cit., 8.

<sup>31</sup> In questo senso v. F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, cit., 1735. In tal senso si veda per tutte CTR di Bari, sez. dist. di Lecce, sez. XXII, ord. del 22 agosto 2001, in banca dati Fisconline.



d'appello non avrebbe, invero, poteri inferiori a quelli del giudice di primo grado, in presenza del generale disposto dell'art. 61 del d. lgs. 546/1992 a mente del quale nel procedimento di appello si osservano, in quanto applicabili, le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non incompatibili con le disposizioni degli artt. da 52 a 60, costituenti la disciplina specifica del giudizio di appello. Il fatto che l'art. 47 consideri solo il procedimento cautelare dinanzi alla commissione tributaria provinciale e faccia riferimento alla pubblicazione della sentenza di primo grado non impedirebbe di riferire la norma anche al secondo grado, in particolare alla pubblicazione della sentenza di appello. Se si argomentasse diversamente, perderebbe di significato ogni norma di rinvio e, nello specifico, l'art. 61 del d. lgs. 546/1992 la cui *ratio* sarebbe proprio quella di estendere al procedimento di appello le norme dettate per quello di primo grado<sup>32</sup>.

Anche volendo condividere in linea di principio tali affermazioni, sarebbe arduo superare il dato letterale costituito dall'art. 30, comma 1, lett. h), della l. n. 413/1991 e dalla disposizione, ad esso correlata, dell'art. 47, comma 7, del d. lgs. n. 546/1992. Se, effettivamente, il legislatore delegante e quello delegato avessero voluto affermare il principio in virtù del quale il provvedimento cautelare perde efficacia con la pubblicazione della sentenza di qualunque grado essa sia, si sarebbero probabilmente limitati a prevedere “un'efficacia temporale limitata a non oltre la decisione” e la cessazione degli effetti della sospensione “dalla data di pubblicazione della sentenza”, senza specifico riferimento a quella di primo grado. Se ne desume che questo

---

<sup>32</sup> In tal senso v. M. CONIGLIARO – F. PETRUCCI, *Applicabile in appello la sospensione cautelare per le imposte e le sanzioni*, in *Corr. trib.* n. 40/2002, 3620.

metodo espressivo è sintomo della volontà legislativa di limitare l'ambito applicativo della norma al solo primo grado di giudizio<sup>33</sup>.

Questa conclusione è avvalorata dal riferimento all'art. 19, comma 2, d. lgs. 472/1997, che prevede la sospendibilità dell'esecuzione della sanzione da parte della commissione tributaria regionale<sup>34</sup>. La norma, lungi dal costituire fonte suscettibile di applicazione analogica al fine di riconoscere la sospensione dell'esecuzione delle imposte anche in appello<sup>35</sup>, conferma la

---

<sup>33</sup> Del resto, la scelta di limitare la tutela cautelare al primo grado di giudizio potrebbe essere facilmente giustificata. Basti pensare agli ostacoli opposti, soprattutto da parte dei supremi vertici della magistratura, alla stessa introduzione della tutela cautelare nel processo tributario. Ciò premesso, non risulta difficile comprendere come, al momento dell'entrata in vigore del d. lgs. 546/1992, l'aver previsto la sospendibilità dell'efficacia esecutiva degli atti in primo grado, fosse da considerare un indiscutibile passo avanti. In tal senso C. GLENDI, *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio di appello*, cit., 2861.

<sup>34</sup> Art. 19, commi 2 e 3, d. lgs. 472/1997: "2. La commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. 3. La sospensione deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa". La previsione della tutela cautelare in grado di appello per le sanzioni è stata inserita all'interno del decreto volto a disciplinare *ex novo* tutta la materia delle sanzioni amministrative tributarie. Il legislatore delegato, pertanto, anche ne avesse avuto l'intenzione, non avrebbe potuto pronunciarsi su altra materia che non fosse quella delle sanzioni.

<sup>35</sup> Si veda in giurisprudenza commissione tributaria regionale di Firenze, ord. 23 febbraio 2010 (inedita). La CTR ha accolto la richiesta di sospensione limitatamente alle sanzioni, affermando che l'art. 19, comma 2, d. lgs. 472/1997 non esprime alcun elemento utile per sostenere la tesi che ammette la sospensione dei tributi accertati anche nei gradi di giudizio successivi al primo. Il giudice tributario fiorentino ha ritenuto che l'espressa previsione della sospensione di cui all'art. 19, comma 2, riferibile esclusivamente alla materia sanzionatoria, sia pienamente coerente con una serie di ragioni che il legislatore, al momento della stesura della norma, aveva sicuramente preso in considerazione. È, infatti, opinione del collegio che la sospensione dell'esecuzione delle sanzioni trovi immediata giustificazione nel fatto che i provvedimenti sanzionatori, in genere, non possono essere oggetto di riscossione prima dell'emanazione della sentenza di primo grado. Di conseguenza, il giudice di secondo grado, in relazione alla tutela cautelare per tali provvedimenti, svolgerebbe la funzione di primo giudice. Alla luce di tali premesse, la CTR di Firenze ha recisamente escluso la possibilità di concedere la sospensione della riscossione dei tributi in fase di appello, ritenendo che una tale soluzione, per quanto dibattuta da dottrina e giurisprudenza, non possa trovare fondamento in una norma che disciplina esclusivamente l'esecuzione delle sanzioni. L'art.

limitazione della tutela cautelare al primo grado di giudizio. Se non fosse sussistito alcun limite riguardante il grado in cui la tutela può essere invocata, non ci sarebbe stato bisogno di una ulteriore previsione legislativa per ammettere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione delle sanzioni.

È da rilevare, tuttavia, che non è mancato, tra coloro che ammettono la tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo, chi ha tentato di sopperire a questa esigenza richiamando il citato art. 19, comma 2, del d. lgs. 472/1997<sup>36</sup>. Questi hanno ritenuto la disposizione applicabile non solo alle sanzioni, ma anche ai tributi accertati con gli originari atti impositivi. Secondo la dottrina minoritaria che aderisce a tale tesi, la validità di questo indirizzo trova conforto nel fatto che, ai sensi dell'art. 19, comma 2, sussiste la competenza delle commissioni tributarie regionali per quanto riguarda le sanzioni. Ricorrerebbe, rispetto al citato art. 19, *eadem ratio*, dato che, per effetto della pronuncia di primo grado, diverrebbero riscuotibili imposte e sanzioni. La disparità di trattamento verrebbe a costituire un forte elemento di discontinuità normativa assolutamente ingiustificato e irrazionale.

---

19, comma 2, ha, infatti, un oggetto ben definito e non suscettibile di applicazione analogica, attesa la sua specificità incardinata nella riforma delle sanzioni tributarie del 1997, che ha introdotto nel nostro ordinamento il principio della riscossione frazionata delle sanzioni amministrative in ragione dei diversi gradi di giudizio. Al contrario, l'abrogato articolo 68, comma 3, del d. lgs. n. 546/1992, prevedeva che le sanzioni pecuniarie fossero corrisposte solo dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile con ricorso per Cassazione.

<sup>36</sup> S. MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 878. Per quanto mi è dato di constare sussiste una sola pronuncia che ha concesso la sospensione della riscossione delle imposte in appello in virtù di un'applicazione estensiva dell'art. 19, comma 2, d. lgs. 472/1997: commissione tributaria di II grado Bolzano, sez. I, 04-03-2003, n. 3, in *Banca dati BIG, IPSOA*; l'ordinanza, peraltro, risulta scarsamente motivata, limitandosi a richiamare la *eadem ratio* dell'art. 19, comma 2, ed una generica disparità di trattamento che verrebbe a creare un elemento di discontinuità normativa, senza avvalorare questo assunto col riferimento ad una disposizione normativa che possa giustificare tale interpretazione.

A me pare che, alla luce della vigente disciplina, pur essendo sempre più sentita l'esigenza di ricorrere alla tutela cautelare anche nei gradi successivi al primo, non sia possibile far leva sull'art. 19, comma 2, del d. lgs. 472/1997, che espressamente ammette la sospensione della riscossione esclusivamente per le sanzioni. La norma potrebbe essere casomai considerata sotto un diverso aspetto: non è, infatti, possibile non rilevare una situazione contraddittoria, dovuta al fatto che, sussistendo i presupposti per la concessione della tutela cautelare, la norma ammette la sospensione solo per la parte di pretesa relativa alle sanzioni. Da ciò, si può argomentare che il legislatore, con la riforma intervenuta nel 1997, ha dato prova della imprescindibile esigenza di predisporre la tutela cautelare anche per il grado di appello e tale tutela ha provveduto effettivamente ad introdurre, pur mantenendosi nei limiti del potere conferitogli con la legge delega. La fattispecie che ne è conseguita è incongrua<sup>37</sup>. Il risultato di tale incongruenza è che la sospensione in grado di appello viene concessa esclusivamente per parte della pretesa, col rischio eventuale che la misura cautelare risulti inefficace. Infatti, non è certo che, sospendendo il pagamento delle sole sanzioni, il soggetto passivo del tributo sia automaticamente posto al riparo

---

<sup>37</sup> Va sottolineato, tuttavia, che per le sanzioni manca la previsione della riscossione provvisoria sino all'esito del giudizio di primo grado. La circostanza ha indotto C. Glendi a ritenere che, potendo essere la riscossione delle sanzioni attivata solo dopo la sentenza di primo grado, la questione della sua astratta sospendibilità si pone a partire da quel momento. Il giudice di secondo grado funge in questo caso da giudice di primo grado, quanto alla sospensiva dell'esecuzione delle sanzioni. Ne consegue che il trattamento differenziale, quanto alla sospensione cautelare per i provvedimenti sanzionatori, è parametrato alla diversa scelta fatta dal legislatore riguardo alla relativa riscossione. Cfr. C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 107.

dalle conseguenze negative che hanno costituito il presupposto per il riconoscimento del *periculum in mora*<sup>38</sup>.

## *2.2. Esclusione della tutela cautelare una volta concluso il giudizio di fronte alla commissione tributaria provinciale.*

L'analisi delle argomentazioni utilizzate da dottrina e giurisprudenza per riconoscere anche nel processo tributario una generale tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo, sembra indurre la conclusione che l'inibitoria dell'esecuzione delle sentenze prevista nel processo civile non sia applicabile; allo stesso modo non pare possibile estendere l'applicazione della sospensione della riscossione oltre i limiti del primo grado. Queste conclusioni, peraltro, devono essere riconsiderate alla luce della sentenza 17 giugno 2010, n. 217 della Corte costituzionale<sup>39</sup>, che merita un'attenta analisi anche in confronto delle precedenti pronunce della Consulta.

L'opinione tradizionale<sup>40</sup> ha escluso l'ammissibilità della tutela cautelare una volta che il giudizio di fronte alla commissione tributaria

---

<sup>38</sup> Si veda M. CANTILLO, *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari*, cit., 830. L'autore ritiene che non si configurino valide ragioni giustificative della diversità di trattamento tra le statuizioni concernenti il tributo e quelle concernenti le sanzioni; entrambe le statuizioni potrebbero rinvenirsi nella stessa sentenza e sarebbero accomunate nelle medesime modalità di riscossione.

<sup>39</sup> Corte cost. 17 giugno 2010, n. 217, in *GT – Riv. giur. trib.*, 10/2010, 848 con commento di F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo avanti verso la pienezza della tutela cautelare*.

<sup>40</sup> Per una completa trattazione in argomento M. MONTANARI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 475. In questo senso vedi C. GLENDI, voce *Procedimenti cautelari* (*Dir. Trib.*), cit., 8 (ma per le aperture successivamente manifestate vedi *supra*); A. FINOCCHIARO – M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 659; A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, cit.; L. TOSI, *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, cit., 791.

provinciale sia stato portato a termine. Gli argomenti addotti da questi autori per negare l'estensione della tutela oltre il primo grado sono già stati in parte ricordati e possono sostanzialmente ricondursi a quattro obiezioni principali<sup>41</sup>: a) il tenore letterale dell'art. 47 del d. lgs. 546/1992 e della legge delega n. 413/1991; b) l'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. non solo nella parte in cui prevede che l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione, ma anche nella parte in cui fa salve le specifiche previsioni di sospensione degli artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c.; c) la disposizione dell'art. 19, comma 2, del d. lgs. 472/1997 che, in via di eccezione, attribuisce il potere di sospensione alla commissione tributaria regionale per le sanzioni; d) l'irreclamabilità del provvedimento cautelare emesso dalla commissione provinciale (*ex* art. 47, comma 4 d. lgs. 546/1997)<sup>42</sup>. Questi autori mettono in rilievo la contraddittorietà di un sistema che concedesse al giudice di grado superiore di pronunciarsi su di un'istanza cautelare proposta in sede d'impugnazione, senza poter intervenire sulla decisione del giudice di grado inferiore. Va osservato, tuttavia, che l'inibitoria dell'esecutività della sentenza di primo grado da parte del giudice d'appello è cosa diversa dall'irreclamabilità dell'ordinanza emessa dal giudice di primo grado. La reclamabilità, infatti, è relativa al principio del doppio grado di giurisdizione anche in sede cautelare, mentre

---

<sup>41</sup> Per un'accurata analisi in tal senso v. E. DELLA VALLE, *La sospensione dell'esecuzione delle sentenze del giudice tributario*, in *Rass. trib.*, 2002, 1213.

<sup>42</sup> In tal senso L. TOSI, *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, cit., 792; A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, cit., 575. In senso contrario, tuttavia, si pone S. MULEO, *L'esecuzione del credito sanzionatorio ed i suoi riflessi sulla tutela cautelare*, cit., 270.

l'esperibilità della tutela cautelare in grado di appello è connessa alla ricomprensione della potestà cautelare tra i principi del giusto processo<sup>43</sup>.

Dello stesso avviso è anche l'Amministrazione finanziaria che si è espressa nel senso della negazione della tutela cautelare nei gradi successivi al primo, dapprima con la circolare n. 98/E-II-3-1011 del 1996 e poi, con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 73/E del 31 luglio 2001<sup>44</sup>.

Tale risultato non sembra, tuttavia, appagante. L'esigenza della tutela cautelare non pare suscettibile di essere assoggettata a condizionamenti legati ai tempi del processo, ben potendo accadere che l'attualità del danno grave e irreparabile si presenti, per la prima volta, dopo la pronuncia di primo grado e ben potendo il *fumus boni iuris* divenire significativo solo in fase di impugnazione<sup>45</sup>.

È bene ricordare che la Corte costituzionale, prima della pronuncia sopra richiamata, era già stata più volte investita della questione di legittimità della normativa legata alla tutela cautelare nei giudizi oltre il primo grado<sup>46</sup>. In quei casi la Consulta era stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità degli artt. 47 e 49 del d. lgs. 546/1992, con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione. Il Giudice delle leggi aveva sempre fermamente respinto le denunce avanzate, sul rilievo che la disponibilità di

---

<sup>43</sup> In tal senso v. C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 111; Per un quadro esaustivo relativo alla compatibilità del processo tributario coi principi del giusto processo si veda A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, cit.

<sup>44</sup> Entrambe in banca dati *Fisconline*.

<sup>45</sup> C. GLENDI, *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio di appello*, cit., 2868.

<sup>46</sup> Della questione la Corte costituzionale si è occupata nella sentenza 31 maggio 2000, n. 165, in *Corr. trib.* n. 26/2000, 1893; ordinanza 19 giugno 2000, n. 217, in *Banca dati BIG, IPSOA*; ordinanza 27 luglio 2001, n. 325, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 5/2002, 474; ordinanza 5 aprile 2007, n. 119, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 10/2007, 848.

misure di tutela cautelare deve ritenersi costituzionalmente imposta, come componente essenziale del diritto di difesa, soltanto fino a quando non intervenga una pronuncia di merito che le renda superflue o le destituisca di fondamento<sup>47</sup>. La Consulta non ha, però, mai negato che la disponibilità di misure cautelari costituisca componente fondamentale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione. Anche nel processo tributario sussiste, certamente, l'esigenza di evitare che la durata del processo vada a detrimento della parte che ha ragione, ma la Corte ha ritenuto superflue le misure cautelari una volta che il giudice abbia emesso una pronuncia di merito. Ne consegue che la previsione di forme di tutela nei gradi successivi al primo sarebbe rimessa alla discrezionalità del legislatore. Il Giudice delle leggi non ha poi ritenuto sussistente disparità di trattamento tra processo tributario e quello civile. Tale censura, a dire della Corte, sarebbe in aperto contrasto con l'inesistenza di un principio di necessaria uniformità tra i vari processi, pur nel rispetto di un generale criterio di ragionevolezza delle scelte legislative.

Con l'ordinanza n. 119 del 2007 la Corte ha sostanzialmente ribadito le affermazioni espresse nelle precedenti pronunce, modificando, però, i parametri cui fare riferimento per l'impostazione della questione di legittimità costituzionale. Ha ritenuto, infatti, che il richiamo all'art. 49 del d. lgs. n. 546/1992 non fosse pertinente; oggetto del provvedimento di sospensione sarebbe, semmai, il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado e non la sentenza che ha respinto l'impugnazione<sup>48</sup>. La Consulta in questo caso ha concluso

---

<sup>47</sup> P. SACCHETTA, *La tutela cautelare nel giudizio tributario*, in *Il Fisco*, n. 14/2009, 2236.

<sup>48</sup> Si veda in proposito S. M. MESSINA, *La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio*, in *Corr. trib.*, 38/2007, 3077; il quale afferma che con l'ordinanza richiamata giunge un'ulteriore conferma alla tesi della peculiarità del sistema tributario di tutela cautelare.



sostenendo che la sospensione potrebbe, al limite, riguardare il provvedimento amministrativo impugnato e non anche la sentenza con la quale viene respinta la domanda giudiziale di annullamento della stessa<sup>49</sup>.

### *2.3. Il recente intervento della Corte costituzionale e le conseguenze che se ne traggono.*

Con la sentenza 17 giugno 2010, n. 217 la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del d. lgs. 546/1992, sollevata dalla commissione tributaria regionale della Campania<sup>50</sup>, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 della Costituzione, nonché, quale norma interposta, all'art. 10 Cost., in riferimento all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Il dispositivo sembrerebbe porre la pronuncia in diretta continuità con i precedenti orientamenti della

---

L'autore rileva come, anche in quest'occasione, il Giudice delle Leggi non spieghi la non irragionevolezza della differenziazione tra poteri cautelari del giudice tributario e quelli del giudice civile.

<sup>49</sup> In tal senso v. C. BECCALLI, *Contenzioso tributario. Sospensione cautelare della sentenza. La Corte costituzionale non censura la scelta legislativa*, in *Il Fisco*, 24/2007, 1-8589. L'assunto della Corte non è apparso giustificato. Non sembra più possibile negare l'esigenza, conforme al dettato costituzionale, di un principio generale che riconosca la tutela cautelare in tutto l'arco del processo tributario. In questa direzione si è posta un'ulteriore ordinanza di rinvio alla Corte costituzionale della commissione tributaria regionale di Napoli con cui i giudici hanno ritenuto non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 del d. lgs. 546/1992 per contrasto con gli artt. 24 e 111 della Costituzione (Commissione tributaria regionale di Napoli, n. 4 del 13 ottobre 2008, in *Il Fisco*, n. 44/2008, 2-7961, con commento di M. DENARO, *La mancata previsione della sospensione cautelare nel giudizio di appello di nuovo all'esame della Consulta*).

<sup>50</sup> Vedi nota precedente.

Consulta<sup>51</sup>. Un'attenta lettura della motivazione consente, tuttavia, di percepire un importante passo verso il riconoscimento della tutela cautelare anche nei gradi successivi al primo<sup>52</sup>. Il Giudice delle leggi ha ritenuto, infatti, di dichiarare inammissibile la questione sul presupposto, tra l'altro<sup>53</sup>, che un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 49 del d. lgs. n. 546/1992 avrebbe consentito alla commissione tributaria regionale di sospendere, *ex art. 373 c.p.c.*, gli effetti esecutivi della sentenza impugnata in Corte di cassazione, sussistendone i presupposti<sup>54</sup>. La Corte ha rilevato che

---

<sup>51</sup> Corte cost., 31 maggio 2000, n. 165; ordinanza 19 giugno 2000, n. 217; ordinanza 27 luglio 2001, n. 325; ordinanza 5 aprile 2007, n. 119, tutte citate in nota n. 32.

<sup>52</sup> In argomento N. ZANOTTI, *La sospensione cautelare in grado di appello*, in *Rass. trib.*, n. 4/2011, 946; P. ACCORDINO, *La Corte costituzionale apre uno spiraglio per un révirement sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 47; C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. trib.*, 30/2010, 2401; F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, cit., 848; A. BUSCEMA, *La tutela cautelare ex art. 373 del c.p.c. trova cittadinanza nel processo tributario*, in *Azienditalia – Fin. e trib.*, 2010, 18; V. U. MANGIAVACCHI, *Recente giurisprudenza sulla sospensione delle sentenze*, in *Il Fisco*, n. 44/2010, 1-7131.

<sup>53</sup> L'inammissibilità discende anche dal fatto che, contrariamente a quanto sostenuto dal rimettente, la Corte non ritiene sussistente il requisito del *fumus boni iuris* e la prova del *periculum in mora*.

<sup>54</sup> L'art. 373, comma 1, c.p.c. recita: "Il ricorso per cassazione non sospende la esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione". L'attuale disciplina prevista dall'art. 373 c.p.c. è il frutto di diversi interventi legislativi succedutisi negli ultimi decenni, che hanno variamente inciso sul testo originale di tale disposizione. Nella versione originaria del codice di procedura civile spettava alla Cassazione la competenza a disporre la sospensione dell'esecuzione. Poiché il legislatore si accorse subito della inopportunità di una tale previsione, nel 1950 l'art. 373 c.p.c. fu modificato e la competenza a provvedere fu attribuita al giudice che ha emesso la sentenza. Per un'accurata indagine sui precedenti legislativi della norma in considerazione, si rinvia a C. VELLANI, *Questioni sulla sospensione dell'esecuzione della sentenza e sulla cauzione ex art. 373 c.p.c.*, in *Studi in memoria di Angelo Glandi*, II, Urbino, 1969, 390. La previsione attualmente in vigore richiede l'irreparabilità del danno come condizione per la concessione

l'art. 337 c.p.c. esprime una regola secondo la quale l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione e un'eccezione che fa salve le norme in tema di sospensione dell'esecuzione delle sentenze (artt.

---

dell'inibitoria. Inizialmente si affermò un indirizzo giurisprudenziale secondo cui l'irreparabilità doveva essere intesa in senso rigoroso, sussistendo solo quando il pregiudizio dell'esecutato fosse irreversibile e non potesse essere risarcito per equivalente (App. Torino, 18 ottobre 1991, in *Giur. it.*, 1992, I, 2, con nota di E. DALMOTTO, *Gravità ed irreparabilità del danno per sospendere l'esecuzione della sentenza d'appello ex art. 373 c.p.c.; brevi considerazioni a proposito del debitore in crisi di qualità*). Seguendo questo orientamento, l'irreparabilità del danno sussisterebbe solo nell'ipotesi in cui la procedura esecutiva comporti la distruzione di un bene infungibile ovvero determini la perdita delle qualità essenziali. Corollario di quest'indirizzo interpretativo è che l'esecuzione di una condanna pecuniaria non potrebbe mai creare un danno irreparabile al debitore. La parte potrà sempre ottenere un risarcimento corrispondente al danno subito (V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, terza edizione, II, Napoli, rist. 1960, 555; S. SATTA, *Commentario*, II, 2, Milano, 1966, 256).

Più di recente, l'orientamento sopra descritto ha subito un'evoluzione analoga a quella che ha interessato l'art. 700 c.p.c. Si è riconosciuta, cioè, la possibilità di concedere la sospensione dell'esecuzione anche allorché il diritto abbia natura pecuniaria, nell'ipotesi in cui assolve una funzione non patrimoniale. Si pensi a un caso di specie in cui è stata concessa l'inibitoria giudiziale per il rischio di disgregazione aziendale e di dichiarazione di fallimento dell'impresa condannata dalla sentenza di appello (Trib. Monza, 28 febbraio 1996, in *Giur. it.*, 1996, I, 2, 231. In dottrina, aderisce sostanzialmente a quest'indirizzo F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, seconda edizione, II, Milano, 1999, 429; F. CARPI, *La provvisoria esecutorietà delle sentenze*, Milano, 1979, 290).

Quanto premesso assume particolare importanza con riferimento al processo tributario, in cui le controversie hanno per oggetto obbligazioni pecuniarie. Ciò comporta che la valutazione circa l'irreparabilità del danno debba avvenire comunque con riferimento a situazioni soggettive di carattere patrimoniale. Ne consegue la necessità di superare le tesi più restrittive e risalenti, che hanno inteso l'irreparabilità come riferibile esclusivamente a situazioni soggettive a contenuto e funzione non patrimoniale. In altri termini, l'espressione danno irreparabile deve essere intesa in senso relativo, altrimenti nessuna situazione soggettiva tutelata nel processo tributario potrebbe dirsi irreparabile, essendo tendenzialmente sempre ripristinabile per equivalente.

L'analisi delle prime decisioni giurisprudenziali, dedicate all'applicazione della sospensione della sentenza di secondo grado al processo tributario, rivelano una sostanziale adesione ai risultati alla quale è pervenuta l'analoga vicenda scientifica ed applicativa riguardante l'art. 700 c.p.c. (Comm. trib. reg. di Roma, ord. n. 136 del 29 settembre 2010; Comm. trib. reg. di Brescia, ord. n. 26, del 18 ottobre 2010; Comm. trib. reg. di Roma, ord. n. 7 del 1 febbraio 2011; tutte in banca dati *Fisconline*).

283, 373, 401 e 407 c.p.c.). Ha, quindi, ritenuto che l'inapplicabilità al processo tributario della regola contenuta nell'art. 337 c.p.c. non comporti necessariamente l'inapplicabilità anche delle sopraindicate eccezioni e quindi non escluda, di per sé, la sospensibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza impugnata<sup>55</sup>. Il giudice rimettente avrebbe potuto rendere irrilevante la sollevata questione d'incostituzionalità, essendo la tutela cautelare già desumibile dal contesto normativo vigente. Con questa pronuncia emerge dunque un riesame del precedente orientamento della Corte.

È evidente l'importanza che assume la pronuncia in esame. La Corte ha mostrato di voler adottare una rilettura dei principi costituzionali, ripensando l'impostazione delle precedenti pronunce. Non si legge, nell'art. 49 d. lgs. 546/1992, che le sentenze non passate in giudicato sono sempre prive di efficacia esecutiva. Al contrario, la norma si limita ad escludere che l'art. 337 c.p.c. abbia efficacia nel processo tributario e non già ad escludere l'operatività della norma sulla sospensione, mentre le questioni relative all'efficacia delle sentenze sono disciplinate dall'art. 68, relativo alla riscossione frazionata del tributo in pendenza di giudizio, e dall'art. 47, che attiene alla sospensione dell'atto impugnato. Il comma 1 dell'art. 68, in particolare, disciplina in maniera autonoma le ipotesi in cui il contribuente è tenuto al pagamento del tributo contenuto nell'atto impugnato, con i relativi

---

<sup>55</sup> In questo senso si v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 514, il quale ha sempre ritenuto che la semplice menzione degli artt. 283, 373 e 401 c.p.c. nel corpo dell'art. 337 c.p.c. non consenta di dedurre che anche i medesimi non siano suscettibili di operare nel processo tributario, giacché il contenuto di quest'ultimo articolo è esclusivamente incentrato sul regime dell'efficacia esecutiva della sentenza; nello stesso senso G. GAFURRI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 303; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., 214; M. SANTORELLI - A. ZICCARELLI, *La tutela cautelare nel nuovo processo tributario*, cit., 3161.

interessi previsti dalle leggi fiscali. In caso di rigetto del ricorso da parte della commissione provinciale, il tributo è provvisoriamente dovuto per i due terzi dell'ammontare originario richiesto; se il ricorso è accolto parzialmente, il tributo è dovuto per l'ammontare risultante dalla sentenza, e comunque non oltre i due terzi<sup>56</sup>. In entrambe le ipotesi la sentenza produce effetti immediati, dal momento che costituisce il titolo necessario per la riscossione del tributo, non avendo più rilievo l'efficacia provvisoria propria dell'atto impositivo. Ne consegue che la pronuncia della commissione tributaria si sostituisce al provvedimento amministrativo impugnato, il cui contenuto è ripreso dalla sentenza nella misura in cui è condiviso dal giudice decidente<sup>57</sup>. I pronunciamenti del giudice tributario sono, quindi, immediatamente efficaci ed esecutivi, nei limiti previsti dal sopracitato art. 68. Viene riaffermata la natura del processo tributario come impugnazione-merito. Il riconoscimento della diretta efficacia esecutiva della sentenza conduce a ritenere che essa statuisce direttamente sul rapporto di imposta, sostituendo l'atto impositivo oggetto del giudizio<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> La disposizione deve sempre essere combinata con le altre norme previste dalle singole leggi d'imposta. Ad esempio, per le imposte sui redditi ed in merito all'accertamento, l'art. 15 del d.p.r. 602/1973 legittima l'iscrizione a ruolo della metà degli importi, anche prima della sentenza. Si veda T. BAGLIONE, *L'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie*, art. 68, in AA. VV., *Commentario al nuovo processo tributario*, cit., 774.

<sup>57</sup> In questo senso già P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 498; in senso contrario da ultimo v. C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, cit., 2401; F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, cit., 850, il quale sostiene che nel processo tributario la sentenza del giudice non sostituisce il provvedimento impugnato. In chiave sistematica, in ordine alla natura non sostitutiva delle sentenze del giudice tributario, si veda F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, passim.

<sup>58</sup> Tale, del resto, risulta l'orientamento prevalente della Corte di cassazione, che annovera il processo tra quelli di impugnazione-merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria; per tutte si veda: Cass., 23 maggio 2005, n. 10867, in *Il*

Ciò premesso, si comprende la differenza esistente tra sospensione degli effetti della sentenza e la sospensione cautelare dell'atto impositivo. L'art. 47 del d. lgs. 546/1992 ha ad oggetto esclusivamente la sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato e, per espressa previsione normativa, è esperibile nel solo giudizio di primo grado. Diversa è la fattispecie della sospensione degli effetti della pronuncia resa nei vari gradi di giudizio<sup>59</sup>.

La mancanza di una disciplina cautelare per i gradi successivi al primo ha, pertanto, indotto la Corte costituzionale a mutare il proprio indirizzo con la sentenza n. 217 del 2010, che, come già in parte abbiamo visto, si pone in antitesi con l'ordinanza n. 119 del 2007, emessa dalla stessa Corte. Il Giudice delle leggi, non solo sembra aprire la strada al riconoscimento della tutela cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo, ma abbandona la posizione sostenuta con la pronuncia del 2007 ed implicitamente riconosce la diretta esecutività anche della sentenze tributarie.

In questa prospettiva la Corte modifica la soluzione offerta alla questione di costituzionalità del processo tributario in relazione alla tutela cautelare rispetto ai precedenti pronunciamenti. Ne discende un implicito riconoscimento della tutela cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo. Permane la possibilità di escludere la garanzia solo in casi limitati ed

---

*Fisco*, n. 27/2005, 1-4278; Cass., 23 marzo 2001, n. 4280 e Cass. 23 dicembre 2000, n. 16171 entrambe in banca dati *Fisconline*. In dottrina si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 311.

<sup>59</sup> Le ipotesi in cui il giudice può sospendere gli effetti della sentenza di primo grado sono più estese rispetto a quelle in cui egli può sospendere l'efficacia dell'atto, poiché l'art. 47 del d. lgs. 546/1992 parla di "danno grave e irreparabile", mentre l'art. 283 di "gravi e fondati motivi". Cass., 25 febbraio 2005, n. 4060, in banca dati *Fisconline*. In tal senso v. A. CISSELLO, *Sospensione degli effetti esecutivi delle sentenze*, in *Il Fisco*, 2010, 2-4370.

eccezionali, giustificati da particolari esigenze protette da superiori valori costituzionali<sup>60</sup>. In virtù del disposto dell'art. 3 della Costituzione non pare ammissibile che la tutela cautelare sia pienamente riconosciuta nel processo civile ed amministrativo e sia invece limitata al solo primo grado di giudizio nel processo tributario. Questa limitazione costituisce un'aperta violazione del principio di ragionevolezza delle scelte legislative che rappresenta un corollario del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione<sup>61</sup>.

#### *2.4. Possibili soluzioni alla dibattuta questione della tutela cautelare nei gradi successivi al primo.*

La pronuncia della Corte costituzionale da ultimo intervenuta ha aperto una breccia nel costante orientamento del Giudice delle leggi, volto a negare la tutela cautelare nei gradi successivi al primo. La ricognizione delle prime decisioni giurisprudenziali<sup>62</sup>, successive al pronunciamento della Corte, mostra una sostanziale adesione al nuovo orientamento espresso dalla

---

<sup>60</sup> Quanto accade in virtù del disposto dell'art. 391 *bis*, comma 6, c.p.c. che non ammette la sospensione dell'esecuzione della sentenza della Corte di cassazione passata in giudicato, in caso di impugnazione per revocazione.

<sup>61</sup> In tal senso anche C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, cit., 2407.

<sup>62</sup> Cfr. Comm. trib. reg. di Roma, sez. I, ord. n. 136 del 29 settembre 2010; Comm. trib. reg. di Brescia, sez. LXVI, ord. n. 26, del 18 ottobre 2010; Comm. trib. reg. di Milano, sez. XLVI, ord. n. 2 del 18 gennaio, 2011; Comm. trib. reg. di Roma, sez. I, ord. n. 7 del 1 febbraio 2011, tutte in banca dati *Fisconline*; Comm. trib. reg. di Milano, 20 giugno 2011, n. 9, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2011, 490, con nota sostanzialmente adesiva di R. SUCCIO, *Brevi note sulla sospensione in secondo grado della sentenza impugnata*.

In senso contrario, si veda: Comm. trib. reg. di Roma, sez. VI, ord. n. 3 del 12 gennaio 2011, in *Giur. merito*, 2011, 10, 2569, e Comm. trib. reg. Bari, 28 aprile 2011, n. 80, in *Giur. merito*, 2011, 10, 2563, su cui vedi le considerazioni di C. SCALINCI, *Nota a commissione tributaria regionale di Milano del 20 giugno 2011, sez. IV, n. 3*, in *Giur. merito*, 2011, 10, 2571.

Consulta. I giudici tributari hanno ritenuto di fornire un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 49 d. lgs. 546/1992, ammettendo che la disposizione sia finalizzata solo a sancire l'inapplicabilità al processo tributario della regola che attribuisce immediata e diretta efficacia alle sentenze civili, non già ad escludere l'operatività delle norme sulla sospensione che quella efficacia esecutiva presuppongono. Per il caso di ricorso per Cassazione, in particolare, le commissioni regionali hanno ritenuto applicabili i poteri inibitori di cui all'art. 373 codice di procedura civile, con conseguente possibilità di sospendere l'esecuzione della sentenza impugnata innanzi alla Corte di cassazione, qualora sussistano i requisiti dello stesso art. 373, ossia il danno grave e irreparabile che l'esecuzione della sentenza medesima potrebbe arrecare alla parte istante.

A seguito del consolidarsi del nuovo orientamento, l'Avvocatura Generale dello Stato ha proposto ricorso per Cassazione<sup>63</sup>, considerando le ordinanze di sospensione dell'esecuzione nei gradi successivi al primo, recentemente emesse, provvedimenti abnormi. La Sezione tributaria della

---

<sup>63</sup> Il procedimento delineato dall'art. 373, comma 2, c.p.c., si svolge in camera di consiglio e si conclude con ordinanza non impugnabile: si tratta di un provvedimento con funzione cautelare (C. MANDRIOLI, *Per una nozione strutturale dei provvedimenti anticipatori o interinali*, in *Riv. dir. proc.*, 1964, 551), a carattere provvisorio, essendo la sua efficacia condizionata all'esito del ricorso per Cassazione. L'ordinanza, sia che accolga l'istanza, sia che la rigetti o la dichiari inammissibile, non è impugnabile con ricorso per Cassazione *ex art. 111, comma 7, Cost.* (Cfr. Cass., SS.UU., 18 giugno 2008, n. 16537; Cass., 6 luglio 2001, n. 9118; Cass., 25 maggio 1998, n. 5197; Cass. 10 dicembre 1988, n. 6721; Cass. 30 ottobre 1987, n. 8018; tutte in banca dati *DeJure*). Deve rilevarsi, tuttavia, che anche le ordinanze inoppugnabili possono essere soggette ad impugnazione allorché, per il loro contenuto o per qualche altro aspetto, devino radicalmente dalle caratteristiche del tipo in cui dovrebbero inquadarsi, realizzando un'ipotesi di provvedimento anormale (Sull'anormalità, v. G. PIERRO, *Appunti per una teoria generale dell'anormalità nel processo penale*, in *Giust. pen.*, 1968, III, 321).



Suprema corte<sup>64</sup> ha preso posizione sulla *vexata quaestio* della tutela cautelare in pendenza di giudizio per cassazione in materia tributaria, riconoscendo l'applicabilità dell'art. 373, comma 1, secondo periodo anche da parte del giudice tributario. È di tutta evidenza l'intento nomofilattico della pronuncia. La Corte di cassazione, infatti, pur dichiarando l'inammissibilità del ricorso avverso il provvedimento di sospensione, in quanto non più sorretto da interesse, avvalendosi dei poteri cui all'art. 636, comma 3, c.p.c., ha comunque pronunciato il principio di diritto.

Il fatto che le recenti pronunce della Corte costituzionale e della Corte di cassazione si posizionino in un quadro in cui la giurisprudenza di merito<sup>65</sup> e quella di legittimità<sup>66</sup> si sono mostrate, almeno fino agli ultimi pronunciamenti, altalenanti sul punto, deve, tuttavia, indurre a ricercare una soluzione che possa apparire definitiva.

---

<sup>64</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 24 febbraio 2012, n. 2845, in *GT- Riv. giur. trib.*, n. 5/2012, 389, con nota di C. GLENDI, *La tutela cautelare in pendenza dei ricorsi per cassazione contro le sentenze dei giudici tributari di secondo grado*. La pronuncia è stata commentata anche da M. NARDELLI, *La Corte di cassazione ammette la sospensione della sentenza d'appello nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, n. 19/2012, 1483.

<sup>65</sup> Si veda, per tutte, in senso favorevole: Comm. trib. reg. di Roma, ord. n. 136 del 29 settembre 2010; Id., sent. n. 320 del 7 ottobre 2009; sent. n. 122, 21 luglio 2006; Id., ord. n. 5 del 29 marzo 2006, Id., n. 45 del 29 novembre 2006, tutte in banca dati *Fisconline*. In senso contrario al riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo si veda: Comm. trib. reg. L'Aquila, sent. n. 22 del 28 marzo 2008; Comm. trib. reg. Roma, ord. n. 15 del 28 ottobre 2006, entrambe in banca dati *Fisconline*. Da ultimo, si veda: Comm. trib. reg. di Roma, sez. VI, ord. n. 3 del 12 gennaio 2011, cit.; i giudici romani hanno ritenuto che nel contenzioso tributario non sia possibile sospendere l'efficacia della sentenza, posto che l'art. 49 del d. lgs. 546/1992 sancisce l'inapplicabilità dell'art. 373 del c.p.c. La commissione non ha reputato di poter pervenire a diversa conclusione neanche a seguito della sentenza n. 217/2010 della Corte costituzionale.

<sup>66</sup> Cfr. Cass., sent. n. 7815 del 31 marzo 2010, in banca dati *Fisconline*; la Corte ha escluso che la commissione tributaria regionale abbia il potere di sospendere la sentenza in caso di pendenza del giudizio di legittimità. Questa posizione è stata confermata dal giudice di legittimità con la sent. n. 21121 del 13 ottobre 2010, in banca dati *Fisconline*. In argomento U. MANGIAVACCHI, *Recente giurisprudenza sulla sospensione delle sentenze*, cit., 1-7131.

A me pare che, allo stato attuale, la via più logica per superare la situazione esistente sia costituita da un intervento legislativo che estenda al secondo grado di giudizio la disciplina della sospensione cautelare<sup>67</sup>. In tal modo troverebbe integrale riconoscimento la potestà cautelare del giudice di secondo grado.

Nell'ipotesi in cui dovesse perdurare l'inerzia del legislatore, si potrebbero prospettare due soluzioni alternative<sup>68</sup>. La prima, fatta propria da alcune delle recenti pronunce<sup>69</sup>, è costituita da un intervento interpretativo che abbandona gli schemi dell'interpretazione estensiva o analogica, per soffermarsi, piuttosto, su di un'analisi completa della *ratio* che ha rappresentato il fondamento dell'originaria legge delega n. 413/1991; venute meno le preoccupazioni che investivano il legislatore al momento della sua emanazione, relative al timore di un'eccessiva dilatazione dello strumento della tutela cautelare, sembrerebbero maturi i tempi per riconoscere alle

---

<sup>67</sup> Un progetto in tal senso (cd. progetto Marongiu) era già stato predisposto dalla Commissione ministeriale istituita con d.m. 27 febbraio 1997 in attuazione degli ordini del giorno approvati da Camera e Senato nelle sedute del 13 e 24 ottobre 1996. Il disegno di legge, approvato dal Consiglio dei Ministri il 10 settembre 1999, aveva previsto in aggiunta all'art. 61 del d. lgs. n. 546/1992 il periodo che segue: "La commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando in quanto compatibili le disposizioni dell'art. 47". L'intervento legislativo, da ultimo, è stato auspicato da C. GLENDI, *La tutela cautelare in pendenza dei ricorsi per cassazione contro le sentenze dei giudici tributari di secondo grado*, cit. e A. COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 4/2011, 447. Nello stesso senso anche R. SUCCIO, *Brevi note sulla sospensione in secondo grado della sentenza impugnata*, cit. in una recente bozza di progetto del codice del processo tributario, nell'ambito di una più distesa regolamentazione del procedimento cautelare, sono stati predisposti due appositi articoli riguardanti, rispettivamente, la «sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato nel giudizio di appello e di revocazione» e «la sospensione dell'esecuzione in pendenza di ricorso per cassazione».

<sup>68</sup> In tal senso v. C. GLENDI, *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio di appello*, cit., 2869, che tuttavia ritiene che la norma da applicare sia l'art. 47 e non l'art. 49 del d. lgs. 546/1992.

<sup>69</sup> Si veda nt. 57.

commissioni tributarie un generale potere di sospensione<sup>70</sup>. Del resto, appare evidente come i principi contenuti nella legge delega di riordino del processo tributario vadano interpretati nel senso atto a garantire la piena giurisdizionalità del procedimento, piuttosto che a negarla; giurisdizionalità che nella tutela cautelare trova uno dei corollari fondamentali.

La seconda soluzione potrebbe discendere da un nuovo pronunciamento della Corte costituzionale<sup>71</sup> che statuisca, una volta per tutte, l'intrinseca irragionevolezza del limite posto dal legislatore. In tal caso credo che i giudici del rinvio dovrebbero mantenere l'attenzione sull'art. 49 del d. lgs. 546/1992, avendo la Consulta da ultimo manifestato di avversare la tesi del riconoscimento dell'atto quale titolo esecutivo nei gradi successivi al primo e, conseguentemente di ritenere del tutto inconferente il richiamo all'art. 47 del d. lgs. 546/1992, che riguarda esclusivamente il primo grado del processo tributario.

### *3. Il regime di inimpugnabilità dell'istanza cautelare.*

---

<sup>70</sup> F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, cit., 850, afferma che, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte costituzionale, l'eccesso di delega deve essere valutato alla luce delle enunciazioni generali della legge delega e non in virtù di un eventuale contrasto della legge delegata con singole disposizioni della delega. A.A. CERVATI, *La delega legislativa*, Milano, 1972, 192 e 214; E. LIGNOLA, *La delegazione legislativa*, Milano, 1956, 211.

<sup>71</sup> Si veda, però, Corte cost., 26 aprile 2012, n. 109, in banca dati *De Jure*, con nota redazionale. Con la pronuncia in questione il Giudice delle leggi ha nuovamente dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sostanzialmente ribadendo il principio che già aveva espresso in precedenza.

Il legislatore tributario, con una scelta inequivoca, ha stabilito l'inimpugnabilità dell'ordinanza cautelare, escludendo, in questo modo, anche la praticabilità di operazioni integrative di tipo analogico, volte ad estendere i rimedi previsti per il processo civile e amministrativo<sup>72</sup>. Non è consentito neanche il ricorso per cassazione ex art. 111 Cost., trattandosi dell'impugnativa di un provvedimento cui fanno difetto i requisiti della definitività e della decisorietà<sup>73</sup>.

Si tratta di una scelta giustificata dal legislatore per ragioni di "economia processuale". Nella Relazione ministeriale al d.lgs. n. 546/1992<sup>74</sup>, infatti, si legge testualmente che: «l'ordinanza con la quale la commissione accoglie o respinge l'istanza è stata espressamente dichiarata non impugnabile, al fine di evitare ulteriori strascichi in altre sedi della

---

<sup>72</sup> La formula della legge non consente l'introduzione di alcun tipo di rimedio e, quindi, neppure del reclamo di cui all'art. 669 *terdecies* c.p.c. (cfr. S. MENCHINI, *Commento all'art. 47 del d.lgs. 546/1992*, cit., 489; C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 104) e dell'appello di cui all'art. 62 c.p.a. (sull'ammissibilità in sede tributaria di questo strumento, in nome della sostanza decisoria dell'ordinanza *de qua*, v. del tutto isolato, A. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 260). *Contra*, per la regola della reclamabilità del provvedimento cautelare come principio generale destinato a trovare anche qui applicazione, v. S. MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 876.

<sup>73</sup> Cfr. A. FINOCCHIARO – M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 666; M. CANTILLO, *Nuovo processo tributario – I procedimenti cautelari e preventivi*, cit., 8901; A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, cit., 578. MENCHINI, *Commento all'art. 47 del d.lgs. 546/1992*, cit., 489, evidenzia esclusivamente la mancanza della definitività.

<sup>74</sup> Vedila pubblicata in *Boll. trib.*, n. 3/1993, 282. A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, cit., 577, sottolinea come la prospettazione della Relazione non colga nel segno, in considerazione delle tendenze evolutive del sistema processuale. Sembra, invece, condividere le giustificazioni proposte dalla Relazione C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 104, secondo il quale "la scelta fatta dal legislatore è sicuramente legittima sul piano costituzionale e non può dirsi irrazionale sul piano sistematico".

questione, con tutte le aporie e gli inconvenienti pratici, che già si sono potuti riscontrare nell'esperienza del processo amministrativo».

Nonostante ciò, la previsione si pone in controtendenza con l'evoluzione che lo stesso istituto ha percorso nel processo amministrativo e in quello civile. La disposizione contenuta nell'art. 47, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992, può considerarsi, quantomeno, asistemica rispetto all'art. 1, comma 2, del medesimo decreto, che lascia intendere l'applicabilità, al processo tributario, dei principi generali contenuti nel codice di procedura civile. Per questa ragione, è utile ripercorrere rapidamente le problematiche inerenti la inimpugnabilità dell'ordinanza cautelare nelle altre branche del diritto, al fine di verificare le contraddizioni che emergono in ambito tributario.

Con riferimento al processo amministrativo, prima della novella intervenuta nel duemila, l'ordinanza con la quale i T.a.r. concedevano la sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto amministrativo non era considerata impugnabile<sup>75</sup>. Già sul finire degli anni settanta, tuttavia, il Consiglio di Stato<sup>76</sup>, sul presupposto che siano impugnabili quelli atti che presentino un reale contenuto decisorio, riconobbe l'appellabilità dell'ordinanza *de qua*. Nello stesso anno l'Organo supremo della giustizia amministrativa<sup>77</sup> sollevò la questione di legittimità costituzionale, in

---

<sup>75</sup> Cfr. E. M. BARBIERI, *Sull'appellabilità delle ordinanze del Tar in materia di sospensione dei provvedimenti impugnati*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, 344 ss. il quale, oltre a rilevare che nelle norme processuali amministrative mancava qualsiasi argomento a favore dell'appellabilità, sottolineava come anche fra le norme che regolavano il processo civile e che erano applicabili a quello amministrativo esistesse una norma generale di chiusura che escludeva l'ammissibilità dell'appello.

<sup>76</sup> Cfr. Cons. di Stato, Ad. Plen., 20 gennaio 1978, n. 1, cit.; la pronuncia ha ammesso l'impugnabilità dei provvedimenti cautelari, in considerazione del carattere decisorio dell'ordinanza *de qua* e dell'autonomia tra giudizio cautelare e giudizio di annullamento.

<sup>77</sup> Con l'ordinanza 7 febbraio 1978, n. 20.

riferimento agli artt. 3, 24, 97, 100, 103, 113 e 125 Cost., dell'art. 5, ultimo comma, della legge n. 1 del 3 gennaio 1978, a norma del quale «le ordinanze emesse ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 21 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, non sono appellabili al Consiglio di Stato». La Corte costituzionale<sup>78</sup> non esitò a dichiarare l'illegittimità costituzionale della disposizione in questione, nella parte in cui escludeva lo strumento dell'appello per le ordinanze cautelari. Secondo la Consulta, infatti, il doppio grado di giudizio, ai sensi dell'art. 125, comma 2, della Costituzione, avrebbe dovuto coprire anche il processo incidentale cautelare.

La legge di riforma del processo amministrativo n. 205/2000 ebbe, poi, il merito di affermare il principio dell'appellabilità della pronuncia cautelare in modo espresso e definitivo, aggiungendo l'art. 28, comma 3, alla l. 6 dicembre 1971, n. 1034. L'appellabilità dell'ordinanza è stata, di recente, confermata dall'art. 62 del codice del processo amministrativo<sup>79</sup>.

Quanto al processo civile, il reclamo è stato disciplinato dall'art. 669 *terdecies* che, per la prima volta, ha introdotto uno strumento di riesame immediato, giustificato dalle lungaggini del giudizio sul merito<sup>80</sup>. Nella formulazione originaria dell'articolo, tuttavia, erano reclamabili solo quelle

---

<sup>78</sup> Cfr. Corte cost., 1° febbraio 1982, n. 8, cit., secondo cui “non v'è dubbio che nel settore in parola il principio del doppio grado di giurisdizione abbia rilevanza costituzionale”.

<sup>79</sup> Cfr. S. DI CUNZOLO, *Il procedimento e il regime delle misure cautelari*, in AA. VV., *La tutela cautelare e sommaria nel nuovo processo amministrativo*, F. FRENI (a cura di), cit., 119; A. PAVAN, *La tutela cautelare nel nuovo Codice del processo amministrativo*, cit., 152.

<sup>80</sup> Una disciplina sistematica della tutela cautelare è stata introdotta nel diritto processuale civile a seguito della riforma contenuta nella legge 26 novembre 1990, n. 353. Alla disciplina delle singole misure cautelari, tipiche ed atipiche, è stata anteposta una parte in cui sono contenute norme di carattere generale che, ai sensi dell'art. 669 *quaterdecies*, sono applicabili, oltre che agli istituti disciplinati dal codice di procedura civile, “in quanto compatibili, agli altri provvedimenti cautelari previsti dal codice civile e dalle leggi speciali”; con specifico riferimento al reclamo cautelare v. C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, cit., 221.

ordinanze con le quali, *ante causam*, o nel corso del giudizio di merito, fosse stata disposta una misura cautelare. Questa limitazione aveva posto, immediatamente, problemi di compatibilità con gli artt. 3 e 24 Cost.<sup>81</sup>. Anche la novella del 1990 del codice di procedura civile in tema di tutela cautelare subì, dunque, la censura della Consulta in materia di impugnabilità del provvedimento cautelare. La Corte costituzionale<sup>82</sup> dichiarò, infatti, l'illegittimità costituzionale dell'art. 669 *terdecies* c.p.c. nella parte in cui non consentiva il reclamo anche avverso l'ordinanza di rigetto della domanda di un provvedimento cautelare.

Ciò premesso, è evidente come il principio della parità dei mezzi processuali e le garanzie di azione e di difesa, sanciti dalla Costituzione e legati da un nesso di strumentalità, non possano che interessare ogni tipo di processo. Questa impostazione legittima l'osservazione di attenta dottrina<sup>83</sup>, di matrice tributaria, per la quale «l'esperibilità del reclamo cautelare si atteggia sempre più a principio processuale». Si potrebbe considerare leso il criterio di effettività della tutela, allorché, come accade nella normativa processuale tributaria, non sia contemplato un doppio grado di giurisdizione della tutela cautelare.

---

<sup>81</sup> Cfr. F.P. LUISO, *La riforma dei procedimenti cautelari nei provvedimenti urgenti per il processo civile*, in *Doc. giust.*, 1990, fasc. 7-8, 51; G. TARZIA, *Commento all'art. 669 terdecies della legge 26 novembre 1990*, n. 353, in *Nuove leggi civ.*, 1992, 395, che auspicava una dichiarazione di incostituzionalità della norma *in parte qua*.

<sup>82</sup> Cfr. Corte cost., sent. 23 giugno 1994, n. 253, in *Foro it.*, 1994, I, 2005, con nota di B. CAPPONI, *Il reclamo avverso il provvedimento cautelare negativo (il difficile rapporto tra legislatore ordinario e legislatore costituzionale)*.

<sup>83</sup> Cfr. S. MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 875, il quale giustifica la propria tesi affermando che “il principio del doppio grado anche nel processo cautelare sia un vero e proprio *jus receptum* da parte della Corte costituzionale, sia nel processo amministrativo, sia nel processo civile”.

Alla luce di queste considerazioni, si è dubitato della legittimità costituzionale della previsione normativa in questione. Alcuni autori<sup>84</sup> hanno ritenuto che l'espressa esclusione dell'impugnabilità del provvedimento violerebbe l'art. 76 della Costituzione, realizzando un eccesso di delega. La legge delega, infatti, non prevedeva l'impugnabilità, sicché il legislatore delegato sarebbe andato palesemente oltre la delega. Si è osservato<sup>85</sup>, inoltre, che la possibilità di reclamo rappresenterebbe un momento necessario della tutela giurisdizionale al fine di ridurre i possibili errori e garantire al meglio l'interesse dell'Amministrazione. Se i due sistemi processuali di riferimento del processo tributario, cioè quello civile e quello amministrativo,

---

<sup>84</sup> Cfr. G. FALCONE, *Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete*, cit., 6105, secondo il quale l'eccesso di delega sarebbe tanto più giustificato dal fatto che l'allusione espressa all'obbligo di motivazione avrebbe lasciato intendere la soluzione opposta. In termini più sfumati, v. F. BARTOLINI – M. L. REPREGOSI, *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, cit., 222. Le repliche svolte da C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 106, per la tenuta costituzionale della disposizione, non sembrano, del resto, convincere a pieno. Da un lato, infatti, se è vero che la legge delega non prevedeva alcunché, è altrettanto vero che l'obbligo sancito dal legislatore delegante di adeguare le norme a quelle del processo civile imponevano al legislatore delegato di non discostarsi dalla generale impugnabilità dei provvedimenti cautelari (cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, cit., 578). Dall'altro lato, l'impugnabilità della decisione sull'istanza cautelare avrebbe assicurato la tutela delle garanzie di azione e difesa in giudizio *ex art. 24 Cost.* (in questo senso v. N. ALLEGRETTI, *La tutela del contribuente nel nuovo processo tributario*, cit., 3099 e L. FERRAJOLI, *Riflessioni a margine della concedibilità della sospensione dell'esecuzione nel procedimento amministrativo tributario*, cit., 11630).

<sup>85</sup> M. NARDI, *I poteri delle commissioni tributarie*, cit., 80, secondo cui la mancanza del reclamo contro i provvedimenti cautelari pone in dubbio la legittimità costituzionale della norma sotto il profilo della violazione del diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*. Se, infatti, il principio del doppio grado può considerarsi *jus receptum* nella giurisprudenza della Corte costituzionale, sia per quanto riguarda il processo amministrativo che per quello civile, a maggior ragione è dubitabile della mancata previsione della reclamabilità in materia tributaria. Nello stesso senso v. S. MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 875, secondo il quale "l'irreclamabilità dell'ordinanza cautelare nel processo tributario è indiscutibilmente stridente con le analoghe statuizioni su considerate e potrebbe pertanto essere valutata seriamente l'eventualità di una sua censura di incostituzionalità".



convergono verso il risultato del doppio grado di giurisdizione della tutela cautelare, tale doppio grado dovrebbe rappresentare un portato dei principi processuali comuni<sup>86</sup>.

Anche a voler superare il dubbio di costituzionalità, la disciplina in esame appare difficilmente difendibile sul piano dell'opportunità e della ragionevolezza. Non valgono a giustificarla neanche le motivazioni addotte da alcuni autori<sup>87</sup>, volte a difendere la scelta praticata dal legislatore e, per questo, tutte suscettibili di essere smentite. La possibilità di un riesame in sede impugnatoria verrebbe, del resto, ad assicurare una più efficiente gestione dei poteri cautelari in materia tributaria<sup>88</sup>.

Sebbene, dunque, possa essere compresa la scelta del legislatore, dettata dall'interesse ad ottenere una riscossione certa e rapida, è

---

<sup>86</sup> Si veda quanto sostenuto in proposito da P. ACCORDINO, *Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 31, secondo la quale è possibile configurare l'esistenza di "un macrocosmo più ampio, che si fonda sui principi processuali generali – scaturiti principalmente dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e dalla Corte di cassazione – del quale il diritto tributario fa parte a tutti gli effetti, e dal quale non pensiamo sia possibile si possa prescindere nella regolamentazione di un istituto che all'interno di esso trova linfa vitale (in quanto ne ha mutuato la struttura portante)".

<sup>87</sup> Per un quadro esaustivo delle ragioni addotte dalla dottrina a giustificazione dell'inimpugnabilità del provvedimento che decide l'istanza cautelare v. M. MONTANARI, *commento all'art. 47 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, cit., 506. Per S. MENCHINI, *Commento all'art. 47 del d.lgs. 546/1992*, cit., 478 e W. CURATOLO – S. VALENTE, *La sospensione cautelare giudiziale*, cit., 83, si tratterebbe di una tutela da possibili inconvenienti per il giudizio di merito. Ancora C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 106, adduce la possibilità di una pronta tutela con la pronuncia di merito e l'esigenza di certezza e semplificazione nei rapporti tra Fisco e contribuente.

<sup>88</sup> In proposito già C. CONSOLO, *Sugli artt. 47 e 48 del nuovo contenzioso tributario*, cit., 6332, ha affermato che "si discute meglio di tutela cautelare quando si discute in seconda battuta". Secondo l'autore, infatti, una volta che sia già venuto ad esistenza un provvedimento, vuoi di concessione vuoi di diniego della tutela cautelare, tutta una serie di considerazioni si esplicitano e si comprendono meglio.

indiscutibile che tale opzione si scontra con le istanze di tutela del contribuente, accolte con l'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>89</sup>. I tempi processuali lunghi non mettono al riparo il ricorrente dai danni, spesso rilevanti, che potrebbero essere evitati in presenza di un riesame immediato del provvedimento cautelare.

#### *4. Atti «impoesattivi» e tutela cautelare.*

L'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con l. 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto il c.d. accertamento esecutivo per le imposte sui redditi, l'Irap e l'imposta sul valore aggiunto<sup>90</sup>. A partire dal 1 ottobre 2011, e con riferimento ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007, l'avviso di accertamento in materia di imposte dirette, Irap ed Iva, così come il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica e «devono espressamente

---

<sup>89</sup> Sullo Statuto dei diritti del contribuente, si vedano C. BUCCICO, *Lo Statuto del contribuente, principi e lacune*, in *Il Fisco*, 2001, 7005; F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 942; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Lo Statuto del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. trib.*, 2004, 1719; G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente: le sue 'ragioni', le sue applicazioni*, *Dir. prat. trib.*, 2003, 1007; V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 268; C. SCALINCI, *Verso una 'nuova' codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole in apicibus*, in *Rass. trib.*, 2003, 619; M.V. SERRANÓ, *Lo Statuto del contribuente tra realtà e telenovela*, in *Boll. trib.*, 1997, 1; A. URICCHIO, voce *Statuto del Contribuente*, in *Digesto disc. priv., sez. comm., Appendice*, Torino, 2003, 845.

<sup>90</sup> L'Irap è stata espressamente inclusa nell'art. 29 con il d.l. 13 maggio 2011, n. 70, conv. con l. 12 luglio 2011, n. 106, sebbene l'applicazione del nuovo regime a tale imposta si potesse desumere in via interpretativa alla stregua dell'art. 25 del d. lgs. n. 446/1997, che rende applicabili le disposizioni in materia di imposte sui redditi all'accertamento e alla riscossione dell'imposta regionale; cfr. A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex d.l. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 162.

recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione al ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata». È stato, cioè, eliminato il passaggio attraverso il ruolo e la cartella di pagamento; l'atto accertativo costituisce altresì titolo esecutivo e precetto nell'ambito della riscossione coattiva delle imposte accertate. Questo, pertanto, a seguito della riforma, dovrà contemplare anche l'intimazione ad adempiere entro un dato termine, nonché l'avvertimento che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata<sup>91</sup>.

Gli effetti di maggior rilievo di questa nuova disciplina si manifestano in modo eclatante nel momento conclusivo dell'attuazione del potere impositivo ed esattivo, cioè nella notificazione dell'atto c.d. "impoesattivo"<sup>92</sup>. Attraverso di essa, infatti, non si provvede soltanto a formalizzare la pretesa impositiva, ma la si connota anche come pretesa esattiva, suscettibile di dar luogo a pignoramenti ed altri atti dell'esecuzione forzata tributaria. La portata innovativa di quanto rappresentato è di tutta

---

<sup>91</sup> Per un primo commento alla novella, A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, 22; C. GLENDI, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, in AA. VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. GLENDI – V. UCKMAR (a cura di), cit., 3; A. CARINCI, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo ircocervo tributario)*, in AA. VV., *La concentrazione della riscossione*, cit., 45; F. TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, 2653; M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa "titolo esecutivo" per imposte sui redditi ed Iva*, in *Corr. trib.*, 2010, 2230; C. ATTARDI, *D.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito – Accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici*, in *Il Fisco*, 2010, 6323.

<sup>92</sup> Il neologismo è stato utilizzato per la prima volta da Glendi, (cfr. C. GLENDI, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, cit., 4). Come sottolineato dallo stesso autore, per quanto il termine non possa definirsi elegante, rappresenta correttamente la nuova categoria di atti nei quali coesiste la diversa funzione di imposizione ed esazione.

evidenza. Tutto ciò, peraltro, comporta, con riferimento alla tutela cautelare, una riflessione profonda.

Diversamente da quanto sostenuto con riferimento alla situazione precedente la riforma legislativa, anche nei confronti dei nuovi avvisi di accertamento e di tutti gli atti considerati autonomamente impugnabili di cui alla lett. a) del comma 1, dell'art. 29 cit., stante l'esplicita previsione della loro ricorribilità contenuta alla lett. g) della stessa disposizione, appare incontestabile la possibilità di invocare immediatamente la tutela cautelare ai sensi dell'art. 47 del d. lgs. n. 546/1992. È indubbio, infatti, che anche nei confronti di tali atti si configuri il presupposto dell'attualità del pregiudizio. Viene meno, di conseguenza, quella scomposizione tra atti impositivi ed atti esattivi che, come abbiamo visto, ha creato tanti problemi in passato con riferimento all'individuazione del momento corretto per chiedere la tutela cautelare. Il requisito del danno grave ed irreparabile è verificabile al momento della notifica degli atti «impoesattivi», da cui sorge immediatamente l'attualità del pregiudizio. Mentre prima, infatti, all'atto del ricorso contro l'avviso d'accertamento, non era ammessa l'istanza cautelare, nel caso in cui l'atto non avesse già inciso sulla sfera patrimoniale del destinatario, attraverso la notifica della cartella di pagamento, adesso questo requisito è *in re ipsa*<sup>93</sup>.

---

<sup>93</sup> Cfr. C. GLENDI, *Atti «impoesattivi» e tutela cautelare*, in *Corr. trib.*, n. 33/2011, 2681, secondo cui “non essendo più operante la diversificazione tra imposizione ed esazione in atti e momenti diversi (atto impositivo- iscrizione a ruolo – cartella di pagamento) ed essendo gli «atti impoesattivi» da subito proiettati sul versante dell'aggressione patrimoniale, anche il requisito del danno grave e irreparabile viene ad essere contestualizzato al momento della loro notifica”.

A fronte del mutato contesto giuridico, improntato a criteri di razionalizzazione e celerità<sup>94</sup>, non era possibile prescindere da un intervento legislativo che avesse la funzione di riequilibrare gli interessi in gioco. La concentrazione della riscossione nell'accertamento, con evidente maggiore speditezza nella esazione del credito erariale, richiedeva necessariamente una modifica della disciplina della tutela cautelare, volta a rafforzare le garanzie rese al contribuente di fronte al nuovo apparato disciplinare<sup>95</sup>. Il legislatore è intervenuto con una serie di modifiche legislative, spesso poco ragionate, volte al comporre il nuovo quadro giuridico.

#### *4.1. Limitata efficacia nel tempo del provvedimento cautelare.*

Nell'analisi dell'attuale configurazione dell'istituto della tutela cautelare, meritano, anzitutto, di essere ricordate le modifiche, di portata generale, non circoscritte cioè ai solo atti «impoesattivi», apportate dall'art. 38, comma 9, lett. a), del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, all'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992<sup>96</sup>, successivamente soppresse in sede di conversione, che

---

<sup>94</sup> Per un quadro esauriente degli obiettivi perseguiti e degli effetti prodotti con l'introduzione della nuova disciplina dell'accertamento si veda, per tutti, M. MICCINESI, *L'esecutività dell'accertamento: rilevanza sistematica ed impatto di sistema*, in AA. VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., 65, secondo cui "l'idea che l'accertamento diventa titolo esecutivo, nonché precetto, sembra rispondere ad una più ampia visione nella quale l'accertamento è strumento unilateralmente volto ad assicurare effettività al dovere contributivo, con caratteristiche di pienezza e prontezza".

<sup>95</sup> R. SCHIAVOLIN, *Quale tutela per i soggetti passivi?*, in AA. VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., 139, secondo il quale la nuova disciplina, nel comportare una forte accelerazione della riscossione, "rende ancora più essenziale per l'effettività della tutela giurisdizionale una piena esplicazione del potere di sospensione ex art. 47, d. lgs. n. 546/1992".

<sup>96</sup> Cfr. C. GLENDI, *Nuove frontiere per la tutela cautelare*, in *Corr. trib.*, 27/2010, 2163. Il legislatore era intervenuto sui commi 1 e 7 del d.l. n. 78/2010. Nel primo comma era stata aggiunta l'espressione "per un periodo massimo di centocinquanta giorni", per cui la nuova

avevano drasticamente ridotto a centocinquanta giorni il termine massimo di efficacia della sospensione cautelare concessa dal giudice.

Per quanto l'integrazione fosse stata giustificata dal legislatore in quanto diretta ad accelerare la riscossione, essa non poteva sfuggire a rilievi di legittimità<sup>97</sup>. La previsione esponeva, infatti, il contribuente a rischi di pregiudizi patrimoniali non dipendenti affatto dalla propria condotta, snaturando, in questo modo, l'essenza stessa della tutela cautelare. Una simile conseguenza era tale da violare l'art. 24 Cost., che garantisce l'effettività del diritto di azione, e l'art. 111 Cost., che, nel salvaguardare la ragionevole durata del processo, impedisce che il legislatore possa prevedere una riduzione dei tempi del giudizio tale da non assicurare l'adeguato svolgersi della tutela giurisdizionale<sup>98</sup>.

---

formulazione legislativa testualmente prevedeva che “il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave e irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione per un periodo massimo di centocinquanta giorni dell'esecuzione dell'atto stesso”. Nel settimo comma, che già prevedeva che “gli effetti della sospensione cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado”, erano state aggiunte le parole “e, in ogni caso, decorsi centocinquanta giorni dalla data del provvedimento di sospensione”.

<sup>97</sup> In proposito v. C. GLENDI, *Nuove frontiere per la tutela cautelare*, cit., 2164 e M. BASILAVECCHIA – L. LOVECCHIO, *Sospensiva di centocinquanta giorni solo per nuove ordinanze*, in *Il Sole 24 ore* del 9 giugno 2010, 34. Quest'ultimi autori hanno tentato, tuttavia, di salvare la disposizione, propugnando la possibilità di riproporre l'istanza di sospensione, al termine dell'efficacia della prima ordinanza di accoglimento del giudice tributario.

<sup>98</sup> Nello stesso senso v. le considerazioni di C. GLENDI, *Atti «impoesattivi» e tutela cautelare*, cit., 2682, che accredita il merito dell'intuizione ad una pregevolissima pronuncia della Corte costituzionale intervenuta nelle more (cfr. Corte cost., 23 luglio 2010, n. 281, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 11/2010, 944, con commento di C. GLENDI, *La Corte costituzionale sancisce l'illegittimità della tutela cautelare “ad tempus”*), che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma in base alla quale, in materia di recupero di Aiuti di Stato, decorsi novanta giorni dall'emanazione del provvedimento di sospensione, lo stesso perde efficacia, salvo che il giudice, lo riesami e ne disponga la conferma.

L'intervenuta soppressione della limitazione a centocinquanta giorni degli effetti delle sospensive aveva riportato la disciplina della tutela cautelare allo *status quo ante*; anche per gli atti «impoesattivi» sembrava, dunque, doversi applicare la disciplina vigente prima delle modifiche introdotte col d.l. n. 78/2010. L'*iter* legislativo, tuttavia, ha trovato nuova linfa nel d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, nella l. 12 luglio 2011, n. 106, che ha operato un radicale *revirement*, a favore, questa volta, del contribuente.

#### *4.2. Le modifiche apportate dal c.d. «decreto sviluppo».*

Con il recente d.l. 13 maggio 2011, n. 70, è stata apportata una modifica volta a potenziare la tutela cautelare del contribuente nei confronti degli atti «impoesattivi». Nell'art. 7, comma 1, della lett. m), si è previsto che, al fine di attenuare del principio del *solve et repete*, «in caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi, non si procede all'esecuzione fino alla decisione del giudice e comunque fino al centoventesimo giorno». Nel secondo comma, invece, «in funzione di quanto previsto al comma 1», è stato disposto che al comma 1, dell'art. 29 del d.l. n. 78/2010, così come convertito dalla legge n. 122/2010, venisse aggiunta, dopo la lett. b), una lett. b *bis*), nella quale era detto che, «in caso di richiesta, da parte del contribuente, della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'art. 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'esecuzione forzata di cui alla lettera b) è sospesa fino alla data di emanazione del provvedimento che decide sull'istanza di sospensione ed, in ogni caso, per un periodo non superiore a centoventi giorni dalla data di notifica dell'istanza stessa. La sospensione di cui al periodo precedente non si

applica con riguardo alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore». Come avremo modo di vedere nel prossimo paragrafo, anche questa nuova disciplina è stata modificata in sede di conversione del decreto legge in questione.

Queste modifiche legislative, incidendo in maniera sostanziale sulla configurazione della tutela cautelare con riferimento ai nuovi atti «impoesattivi», hanno generato specifici profili di critica<sup>99</sup>, oltre ad aver influenzato la disciplina della tutela cautelare generalmente prevista dall'art. 47 del d. lgs. n. 546/1992.

È da sottolineare, anzitutto, l'improprio richiamo al «principio del *solve et repete*». Per quanto, infatti, quest'istituto possa efficacemente esprimere l'intenzione del legislatore di postergare gli effetti immediatamente esattivi dei nuovi atti, attraverso un accesso giurisdizionale che possa automaticamente produrre effetti sospensivi, esso, tecnicamente inteso, non ha niente a che vedere con quanto previsto dalla neo introdotta disciplina<sup>100</sup>.

Tanto premesso, il dato di maggior rilievo era da rintracciarsi nella previsione di una sospensione *ipso iure* per il periodo massimo indicato, condizionata alla sola proposizione dell'istanza ex art. 47 del d. lgs. n. 546/1992. L'attribuzione di questo effetto legale alla notifica di siffatta istanza o richiesta generava pesanti conseguenze sull'assetto del contenzioso

---

<sup>99</sup> In proposito, di veda le critiche mosse da C. GLENDI, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, cit., 34.

<sup>100</sup> La regola del *solve et repete* in materia tributaria era contenuta nel comma 2 dell'art. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, sull'abolizione del contenzioso amministrativo, che subordinava l'ammissibilità degli atti di opposizione in controversie d'imposte alla prova del previo pagamento dell'imposta stessa. La norma è stata dichiarata incostituzionale, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 Cost., con sentenza della Corte cost., 31 marzo 1961, n. 21, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 641, con nota di F. MAFFEZZONI, *Motivi e limiti di efficacia della abolizione del "solve et repete"*.



tributario. Il ricorrente era incentivato ad avanzare l'istanza cautelare, indipendentemente dal fatto che fosse consapevole della mancanza di uno o di entrambi gli estremi per la sua concessione. La sua proposizione avrebbe comunque consentito di fruire di un immediato effetto sospensivo *ex lege*, anche in mancanza di alcuna ragione giustificativa.

Così come formulata, la norma creava una serie di incertezze anche con riferimento al suo ambito operativo, all'oggetto dell'effetto sospensivo e al momento iniziale e finale in cui questo effetto doveva verificarsi.

Con riguardo all'oggetto, la legge manteneva la distinzione tra sospensione giudiziale, concernente gli "atti esecutivi" ovvero "l'esecuzione dell'atto impugnato", e la sospensione legale, collegata alla notificazione dell'istanza o richiesta di sospensione giudiziale, che, invece, riguardava "il procedere all'esecuzione forzata di cui alla lett. b) dell'art. 29, comma 1, del d.l. 78/2010". In altri termini, la sospensione *ex lege* aveva un ambito di applicazione più ristretto, riferendosi al solo affidamento della riscossione «in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata». Rimanevano, invece, escluse dall'effetto legale in questione la riscossione "straordinaria" disciplinata dalla lett. c) dell'art. 29, comma 1, cit., che poteva essere attivata «in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione» e la possibilità di proporre le «azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore»<sup>101</sup>.

---

<sup>101</sup> Per C. GLENDI, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, cit., 36, nt. 67, data l'ampiezza dell'espressione utilizzata, essa è tesa a ricomprendere tutte le misure cautelari *pro fisco*, sia quelle all'art. 22 del d. lgs. n. 472/1997, sia, pure, quelle previste dagli artt. 77 e 88 del d.p.r. n. 602 del 1973, sempre che, per queste ultime, sia già avvenuto l'affidamento in carico della riscossione agli agenti della riscossione. Per A. CARINCI, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, in AA. VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Atti preparatori al Convegno tenutosi a

Quanto al termine iniziale a partire dal quale la sospensione *ex lege* sarebbe dovuta decorrere, non era affatto chiaro se questo dovesse coincidere con l'invio dell'istanza all'ufficio o se, invece, fosse necessario anche il deposito della richiesta presso la segreteria del giudice adito<sup>102</sup>. Personalmente, ritengo che il termine sarebbe comunque decorso dal giorno della notifica all'ufficio, indipendentemente dal successivo deposito, che rappresentava un onere per il ricorrente. L'ufficio era, infatti, a conoscenza dell'avvenuta sospensione *ex lege*, indipendentemente da qualsiasi successiva azione del contribuente.

Con riferimento al termine finale della sospensione, l'espressione «fino alla decisione del giudice e comunque fino al centoventesimo giorno» non appariva di facile interpretazione. Si discuteva<sup>103</sup> se alla congiunzione

---

Sanremo nei giorni 3 e 4 giugno 2011, la disposizione farebbe, invece, sicuramente riferimento all'ipoteca, mentre sarebbe lecito dubitare del fermo dei beni mobili registrati, poiché non sarebbe qualificabile come misura cautelare o conservativa. S. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in A. COMELLI – C. GLENDI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 178, con riguardo al fermo ritiene, infatti, si tratti di uno “strumento autonomo di coazione finalizzato alla esecuzione indiretta del credito”.

<sup>102</sup> Per C. GLENDI, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, cit., 36, nt. 68, sarebbe, infatti, quanto meno irragionevole esonerare colui che propone l'istanza dall'obbligo di provvedere al deposito del ricorso o dell'istanza stessa, se autonomamente proposta, tenuto conto di quanto previsto dall'art. 22 del d. lgs. n. 546 del 1992, espressamente richiamato dall'art. 47 del decreto citato.

<sup>103</sup> In proposito v. C. GLENDI, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, cit., 38, secondo cui la particella «e» non sembra “possa avere un significato cumulativo, che non avrebbe d'altronde assolutamente senso, riuscendo difficile comprendere il protrarsi dell'efficacia sospensiva legale ancorata alla sospensione giudiziale qualora la stessa abbia già sortito esito negativo”. Nello stesso senso anche F. TUNDO, *Accertamento esecutivo sospeso fino all'emanazione del provvedimento del giudice*, in *Corr. trib.*, n. 23/2011, 1853. Per A. CARINCI, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., 42, “non è chiaro se il predetto periodo sospenda l'esecuzione anche nel caso di rigetto dell'istanza, intervenuto prima del suo decorso, oppure, di contro, consenta l'esecuzione anteriormente la pronuncia sull'istanza”. L'autore, tuttavia, ritiene sia preferibile la prima soluzione.

«e» dovesse necessariamente attribuirsi un significato cumulativo o se, invece, potesse essere interpretata come un'alternativa condizionata. Sembra senz'altro da preferirsi questa seconda soluzione, nel senso che la sospensione legale poteva operare per un periodo massimo di centoventi giorni, salva l'ipotesi in cui fosse precedentemente intervenuta una pronuncia dell'autorità giudiziaria. In questo caso, se la pronuncia fosse stata di accoglimento, la sospensione giudiziale si sarebbe sostituita a quella legale, se fosse stata di rigetto, l'ufficio avrebbe potuto immediatamente procedere all'esecuzione.

#### *4.3. Il nuovo «revirement» legislativo.*

In sede di conversione del d.l. n. 70 del 2011, è stata modificata la prima versione della norma ed è stata sostituita da quella vigente che, pur dipendendo dall'accoglimento delle reiterate istanze di mitigazione dell'accelerazione impressa con la manovra alla riscossione, non pare risolutiva dell'esigenza d'una adeguata ed effettiva tutela giurisdizionale in materia tributaria<sup>104</sup>.

Nel comma 2 dell'art. 7, alla lett. n), è stata cancellata l'aggiunta della lett. b *bis*), al comma 1 dell'art. 29 del d.l. 31 marzo 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, nella l. 30 luglio 2010, n. 122, aggiungendosi, invece, alla lett. b), in fine, il seguente periodo, «l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lett. a)», con la precisazione che

---

<sup>104</sup> In questo senso v. P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, n. 6/2011, 1421 e C. GLENDI, *Atti «impoesattivi» e tutela cautelare*, cit., 2685, secondo il la nuova disciplina “appare, allo stato, a dir poco, sconcertante”.

«tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».

Ai sensi della attuale lettera b), secondo periodo del comma 1 dell'art. 29, è stato, quindi, confermato che è l'esecuzione forzata ad essere “sospesa” per un periodo di centottanta (e non più centoventi) giorni dall'affidamento in carico degli atti esecutivi, senza che si renda più necessario la presentazione di alcuna istanza da parte del contribuente, fatti sempre salvi i casi di fondato pericolo per la riscossione o di azioni cautelari e conservative del credito erariale ed i casi in cui l'agente della riscossione, anche dopo la presa in carico degli atti esecutivi, venga a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il pregiudizio per la riscossione<sup>105</sup>. Ad opera di altra modifica all'art. 47 è stato poi fissato il termine di centottanta giorni in capo al giudice tributario per decidere sull'istanza di sospensione giudiziale presentata dal contribuente/ricorrente (comma 5 *bis*, dell'art. 47, d. lgs. n. 546/1992)<sup>106</sup>.

È evidente che l'intervento modificativo ha operato la soppressione della sospensione dell'esecuzione *ex lege* collegata alla notifica dell'istanza

---

<sup>105</sup> Sempre con la lett. n) del comma 2 dell'art. 7 del d.l. 70 del 2011, convertito con modificazioni nella l. n. 106 del 2011, si è anche aggiunto al comma 1, lett. c), dell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 78/2010, convertito dalla l. n. 122/2010, un secondo periodo, del seguente tenore letterale: «nell'ipotesi di cui alla presente lettera, e ove gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico degli atti di cui alla lett. a), vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la riscossione di cui alla lett. b)» A. CARINCI, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo ircocervo tributario)*, cit., 55, rileva come una tale misura, seppur giustificata per le ragioni erariali, al contempo va censura per fatto di non prevedere alcun atto a cura dell'Agente della riscossione legittimato a disapplicare la sospensione *ope legis*, per cui la disapplicazione non sarà motivata né preavvisata.

<sup>106</sup> Come modificato ex art. 7, comma 2, lett. gg *novies*), d.l. n. 70 del 2011, modificato in sede di conversione.

cautelare presentata ai sensi dell'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992. Il legislatore ha inteso, in questo modo, evitare che la richiesta di sospensione fosse presentata a meri fini dilatori, allo scopo di ottenere una postergazione dell'esecuzione forzata, anche in ipotesi di palese mancanza dei requisiti di legge per ottenere la concessione della tutela cautelare.

La cura è stata financo peggiore del male<sup>107</sup>. È stata, infatti, introdotta una vera e propria sospensione automatica dell'esecuzione forzata, destinata a prodursi in forza del solo affidamento in carico all'agente della riscossione degli atti indicati alla lett. a) dell'art. 29. A nulla rileva lo *status* del debitore, la fondatezza o meno della pretesa e la natura dell'atto notificato al debitore. Anche carichi divenuti definitivi per mancata impugnazione oppure definiti in base ad accertamenti con adesione, in base alla *littera legis*, dovrebbero ottenere la sospensione automatica per centottanta giorni, indipendentemente da qualsiasi valutazione dei requisiti che giustificano una postergazione dell'esecuzione<sup>108</sup>.

Non è tutto. Al comma 1, lett. m), dello stesso art. 7 del d.l. 70/2011, convertito in legge n. 106/2011, non è stata eliminata la previsione secondo

---

<sup>107</sup> C. GLENDI, *Atti «impoesattivi» e tutela cautelare*, cit., 2685, sul presupposto che ci si trovi di fronte ad una disciplina che lui stesso definisce “sconcertante”, provocatoriamente propone di introdurre un dovere per coloro che non sono in grado di legiferare di rispondere dei loro errori, magari attraverso una *class action* risarcitoria.

<sup>108</sup> Cfr. P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, cit., 1426, individua almeno tre paradossi della nuova disciplina legislativa. Oltre a quello appena ricordato, l'autrice individua un secondo paradosso nella totale assenza di ragionevolezza della manovra complessivamente intesa, risultando vigenti norme che disciplinano in modo differenziato i debitori d'imposta, in dipendenza della natura e dell'entità dei tributi da riscuotere, e che prevedono differenti scadenze temporali a seconda della forma di tutela cautelare cui si accede. Un terzo elemento di criticità è riscontrato nell'assenza di qualsiasi forma di tutela processuale per il caso in cui il giudice non rispetti il termine di centottanta giorni per decidere l'istanza cautelare.

cui «in caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi, non si procede all'esecuzione fino alla decisione del giudice e comunque fino al centoventesimo giorno». È evidente il difetto di coordinamento tra i commi 1 e 2 dell'art. 7 cit., dal momento che il comma 2, espressamente predisposto «in funzione di quanto previsto al comma 1», non prevede più la sospensione *ipso iure* per centoventi giorni dalla notifica dell'istanza cautelare, cosicché non ha più alcun senso mantenere una tale disposizione.

Anche la lettera della legge non è certo un esempio di tecnica legislativa. La disposizione prevede che «l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione». Come correttamente osserva Glendi<sup>109</sup>, tuttavia, non è comprensibile come possa essere sospesa un'esecuzione in realtà non ancora iniziata. È noto a tutti, infatti, che l'esecuzione forzata comincia con il pignoramento, che è atto tipico dell'agente della riscossione, ai sensi degli artt. 49 e ss. del d.p.r. 602 del 1973. Ma se l'esecuzione è postergata nel momento stesso dell'affidamento, è fin troppo chiaro che non possa trattarsi di sospensione ma di spostamento del momento iniziale per procedere.

Prescindendo da ciò, è evidente che l'intenzione del legislatore è stata quella di assicurare che la sospensione possa intervenire tempestivamente e utilmente per il contribuente. L'avvio dell'espropriazione forzata senza che egli abbia potuto usufruire della tutela cautelare si porrebbe, infatti, in aperta violazione del diritto di difesa e dell'art. 24 della Costituzione. Anche quest'obiettivo, tuttavia, non appare pienamente conseguito. Si consideri il fatto che l'indiscriminata sospensione di centottanta giorni è direttamente

---

<sup>109</sup> Cfr. C. GLENDI, *Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi*, in *Corr. trib.*, n. 8/2012, 538, il quale sottolinea come, ai sensi degli artt. 491, 543 e 555 c.p.c., l'esecuzione forzata, anche tributaria, ha luogo solo col pignoramento, che non può essere effettuato prima dell'affidamento in carico del titolo agli agenti della riscossione.

funzionale all'altro termine, sempre di centottanta giorni, previsto dal neo introdotto comma 5 *bis* dell'art. 47 del d. lgs. n. 546/1992, per la decisione sull'istanza cautelare. La mancanza di una sanzione processuale per il giudice che non decida entro il termine imposto non sembra garantire appieno l'effettività della tutela giurisdizionale al contribuente, potendo adesso l'Amministrazione finanziaria procedere più speditamente a realizzare il credito scaturente in via esecutiva dall'avviso di accertamento<sup>110</sup>. Potrebbe dunque risultare comunque vanificata l'inviolabilità del diritto di difesa, che dovrebbe, invece, essere garantito a tutti «in ogni stato e grado del procedimento».

#### *4.4. Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi».*

Dopo una breve analisi della nuova normativa introdotta con le recenti modifiche legislative, è importante conclusivamente tornare all'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992, che contiene la generale disciplina della tutela cautelare nel processo tributario, per rivalutarne la portata alla luce di tutte le novità sopra brevemente descritte.

È senza dubbio da rilevare come l'importanza e la funzione d'istituto abbiano subito un decisivo incremento, in forza del rilievo centrale che

---

<sup>110</sup> Come già segnalato alla nota precedente, il rilievo è stato sollevato anche da P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, cit., 1427, secondo cui “il deficit di tutela cautelare che può scaturire dal mancato rispetto del termine assegnato al giudice dipende, quindi, dallo svolgimento di un'attività istruttoria molto complessa, qual è quella ricadente sul funzionamento delle diverse sedi delle commissioni tributarie, a sua volta condizionata dal verificarsi di fattori contingenti riferibili alla natura e valore delle controversie, ai tempi di assegnazione e alla numerosità delle udienze di sospensiva fissate nelle diverse sedi delle commissioni tributarie adite”.

questo ha acquisito per garantire l'effettività della tutela giurisdizionale rispetto alla particolare figura degli atti «impoesattivi», con la quale si pone in rapporto di complementarità. Da un lato, infatti, la novella persegue l'obiettivo di concentrare la riscossione nell'accertamento, allo scopo di velocizzare e rendere più efficace l'esazione delle somme vantate; dall'altro lato, l'anticipazione del momento in cui opera l'esecutività della pretesa, rafforza l'importanza della sospensione giudiziale dell'atto impugnato.

È naturale che l'istituto della sospensione veda accrescere, con questa riforma, la sua centralità: non c'è più tempo per sperare di ottenere almeno una sentenza di primo grado o per conciliare serenamente durante il processo, prima di avere assolto l'imposta dovuta. Si presenta la necessità di rafforzare la tutela cautelare, cosicché il contribuente sia certo di un intervento giudiziale tempestivo ed efficace.

Abbiamo già detto come, con riguardo ai nuovi atti «impoesattivi», l'attualità del pregiudizio è per così dire *in re ipsa*<sup>111</sup>. Nel ricorso presentato contro i nuovi provvedimenti può quindi certamente inserirsi l'istanza volta ad ottenere la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto impugnato. Ciò non significa che la richiesta debba necessariamente essere contenuta nell'atto introduttivo del giudizio, rimanendo possibile una successiva istanza da avanzare con atto separato, ai sensi dell'art. 47, comma 1, ultima parte, del d. lgs. n. 546/1992.

In alcune fattispecie concrete il ricorrente può addirittura essere obbligato a postergare l'istanza di sospensione rispetto alla presentazione del ricorso. Come abbiamo già verificato nel capito precedente, la tutela

---

<sup>111</sup> In proposito si veda quanto sostenuto da C. GLENDI, *Atti «impoesattivi» e tutela cautelare*, cit., 41, successivamente confermato dallo stesso autore, anche a seguito dell'esperienza già avviata da molti Uffici dell'Agenzia delle entrate; cfr. ID., *Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi*, cit., 537.



cautelare è, infatti, per sua natura, contingente e concreta. Può accadere che uno dei requisiti richiesti dalla legge per la sua concessione si realizzi soltanto in un momento successivo rispetto a quando è stato introdotto il giudizio. Si pensi all'ipotesi in cui il contribuente subisca un tracollo economico, per cui la somma che precedentemente poteva apparire di lieve entità possa in un momento successivo procurargli un danno grave e irreparabile. Solo in questo momento egli potrà accedere alla tutela anticipata con la speranza di ottenere un esito positivo dalla presentazione dell'istanza.

La presentazione della richiesta in un momento successivo può, del resto, essere giustificata anche da ragioni di opportunità e di tecnica difensiva, con il fine di postergare il più possibile l'esecuzione nei confronti del ricorrente. Come abbiamo detto, infatti, l'esecuzione forzata, a seguito dell'ultima riforma legislativa, è comunque sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione dei nuovi avvisi di accertamento. Starà al difensore di parte individuare il momento più "opportuno" per presentare l'istanza, in considerazione della possibilità di usufruire della richiesta separata, presentata ai sensi dell'art. 47, comma 1, ultima parte.

L'istanza separata potrebbe svolgere un ruolo di grande rilievo soprattutto in un'ipotesi specifica. Come precedentemente accennato, il legislatore ha previsto che la sospensione dell'esecuzione forzata per centottanta giorni non operi nel caso in cui gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico, «vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione». Gli agenti della riscossione hanno, cioè, la possibilità di procedere immediatamente al pignoramento senza rispettare il termine di

centottanta giorni e senza che occorra una specifica comunicazione al contribuente con la quale illustrano l'effettiva esistenza del fondato pericolo per la riscossione. Nel caso in cui il ricorrente non avesse previamente proposto la richiesta di tutela cautelare, l'istanza separata potrebbe rappresentare lo strumento per evitare che l'esecuzione forzata giunga a conclusione<sup>112</sup>.

Il bisogno di un'adeguata tutela cautelare si registra altresì nell'ipotesi in cui il contribuente si veda sottoposto a pignoramento senza che abbia ricevuto la previa regolare notifica di uno di nuovi atti «impoesattivi» e venga così a conoscenza della pretesa tributaria solo in seguito a pignoramento. In tal caso, alla luce di un'interpretazione letterale dell'attuale normativa, al contribuente resterebbe inibita ogni forma di tutela giudiziale. L'art. 2 del d. lgs. 546, infatti, sottrae alla giurisdizione tributaria le controversie attinenti l'esecuzione forzata tributaria; l'art. 57, comma 1, del d.p.r. 602/1973, invece, dichiara inammissibili le opposizioni ex art. 615 c.p.c., ad eccezione di quelle concernenti la pignorabilità dei beni, e quelle ex art. 617 relativamente alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo. In dottrina<sup>113</sup> sono state prospettate varie possibilità per risolvere la questione. Due sembrano le vie concretamente da privilegiare.

---

<sup>112</sup> C. GLENDI, *Nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti «impoesattivi»*, cit., 539, ritiene altresì che contro il pignoramento fatto prima della scadenza del termine di centottanta giorni, in difetto del presupposto legittimante, possa essere proposta opposizione ex art. 617 c.p.c., in forza del richiamo che a quest'istituto è fatto dall'art. 57, comma 1, lett. b), del d.p.r. 602 del 1973.

<sup>113</sup> Cfr. G. BOLETTI, *Tutela del contribuente nella fase di esecuzione forzata in caso di omessa o irregolare notifica del titolo esecutivo*, in AA. VV., *La concentrazione della riscossione*, cit., 45; A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex d.l. n. 78/2010*, cit., 177; G. INGRAO, *Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento quali spazi per il ruolo di riscossione?*, in *Dialoghi trib.*, 2010, 569; C. GLENDI, *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, cit., 25.

La prima strada esperibile è rappresentata dall'impugnazione di fronte alla commissione tributaria competente dell'atto «impoesattivo» non notificato, di cui si è avuta conoscenza al momento del pignoramento, giacché la mancata notificazione impedisce il decorso del termine di decadenza per impugnare. Nel ricorso potrà essere inserita l'istanza cautelare volta a sospendere il proseguimento dell'esecuzione forzata e, nel caso in cui si presentino ragioni di eccezionale urgenza, il ricorrente avrà altresì la possibilità di richiedere al presidente che, previa delibazione del merito, disponga la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.

La seconda strada percorribile consiste, invece, nel proporre opposizione agli atti esecutivi, forzando la lettera dell'art. 57, comma 1, let. b), del d.p.r. n. 602/1973, che, come abbiamo detto, non ammette le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo. Occorrerà, pertanto, sostenere che il divieto in questione postula quantomeno l'esistenza della notificazione di siffatto titolo, per cui, se lo stesso è inesistente, non si configura il limite previsto dalla disposizione in questione e l'opposizione sarà regolarmente esercitabile. Anche in quest'ipotesi, naturalmente, potrà essere presentata istanza di sospensione della procedura esecutiva ai sensi dell'art. 618 c.p.c.

Questi due rimedi, peraltro, non si pongono in alternativa l'un con l'altro, ma, in considerazione del loro diverso oggetto, possono essere cumulabili. È, tuttavia, opportuno prestare attenzione al fatto che i tempi per la loro proposizione sono diversi. Il ricorso alla commissione tributaria, ai sensi dell'art. 21 del d. lgs. n. 546 del 1992, deve essere proposto entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato, mentre l'opposizione agli atti esecutivi, ai sensi dell'art. 617 c.p.c., deve essere

proposta nel termine di venti giorni. Sarà, pertanto, opportuno presentare anche il ricorso alla commissione tributaria, oltre che ovviamente l'opposizione agli atti esecutivi davanti al Tribunale civile ordinario, nel termine più breve di venti giorni. In questo modo, ove anche il giudice tributario declinasse la giurisdizione a vantaggio del giudice ordinario, il ricorrente non incorrerebbe in alcuna decadenza e il processo potrebbe proseguire regolarmente, ove riassunto nei termini, dinnanzi al giudice dichiarato competente<sup>114</sup>.

##### *5. Tutela cautelare e mediazione tributaria.*

L'art. 39, comma 9, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, inserendo l'art. 17 *bis* nel d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha inciso profondamente sulla struttura del processo tributario, aggravando il procedimento proprio per quelle controversie che avrebbero ragionevolmente richiesto una procedura più snella<sup>115</sup>. La norma pone, per

---

<sup>114</sup> L'art. 59, comma 1, della l. 69/2009, ha previsto che "il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione". Ai sensi del comma 2, il tempestivo accesso al giudice ad quem fa salvi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall'inizio. Ovviamente, trattandosi di un unico processo, restano ferme le preclusioni e le decadenze già intervenute. Sul punto cfr. *amplius* C. GLENDI, *La circolarità dell'azione tra le diverse giurisdizioni dell'ordinamento nazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, 2655.

<sup>115</sup> Questa disposizione interessa gli "atti emessi dall'Agenzia delle Entrate" e le "controversie di valore non superiore a ventimila euro" (si veda il comma 1 dell'art. 17 *bis* cit.). Quanto agli "atti", in difetto di contrarie indicazioni, si deve ritenere che essi siano tutti quelli impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, esclusi quelli volti al recupero degli "aiuti di Stato", in forza dell'espressa previsione contenuta nel comma 4 dell'art. 17 *bis* cit. Quanto alla possibilità di prevedere una procedura più snella per questo genere di liti, si pensi, ad esempio, alla possibilità di affidare la decisione di controversie di valore esiguo

un verso, quale condizione di ammissibilità del ricorso, la presentazione di un reclamo all'ufficio che ha emanato l'atto; per altro verso introduce un tentativo di mediazione su impulso della parte che propone il reclamo o dell'ufficio che non intende accoglierlo<sup>116</sup>.

L'art. 17 *bis* citato, nel disciplinare il reclamo e la mediazione, non tiene in alcuna considerazione il rapporto esistente tra i neo introdotti istituti e, da un lato, la sospensione amministrativa della riscossione, disciplinata dall'art. 39 del d.p.r. 602 del 1973, dall'altro, la vera e propria tutela cautelare, regolata nel processo tributario dall'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992.

Alla luce di una prima analisi del dato normativo parrebbe dunque lesa la possibilità di difesa del contribuente. Si consideri, infatti, che i tempi per l'esame del reclamo o della mediazione possono durare, a mente dell'art. 17 *bis*, fino a novanta giorni. Interpretando la norma secondo il criterio letterale, per chiedere la sospensiva occorre attendere il decorso di questo termine e la successiva costituzione in giudizio. La pendenza del processo può, infatti, dirsi realizzata solo nel momento in cui il reclamo, decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato il suo accoglimento e senza che sia stata conclusa la mediazione, «produce gli effetti del ricorso»<sup>117</sup>. Solo a

---

ad un organo monocratico. Per alcune riflessioni sul giudice unico si veda F. BATISTONI FERRARA – B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, cit., 26.

<sup>116</sup> Per le prime osservazioni sul tema si vadano: F. BATISTONI FERRARA – B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, cit., 161; B. BELLÈ, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in corso di pubblicazione; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2012, 65; M. CANTILLO, *Il reclamo e la mediazione tributaria: Prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/92*, in *Il Fisco*, 2011, 4997; A. RUSSO, *Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, ivi, 4843 e *Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del d. lgs. n. 546/92*, ivi, 5715.

<sup>117</sup> Il comma 9 dell'art. 17 *bis* cit. prevede, al primo periodo, che “Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la

partire da questo momento decorrono i termini di cui agli artt. 22 e 23 del d. lgs. n. 546 del 1992 e possono quindi proporsi le istanze cautelari di fronte all'organo giurisdizionale.

È evidente che questa conclusione non è certo auspicabile; è ben possibile che nel tempo necessario per lo svolgimento della procedura di conciliazione e mediazione si configurino contingenti esigenze che richiedono un intervento cautelare. Di questo non deve far dubitare l'apparente modestia delle controversie interessate dal neo introdotto istituto; anche per liti di valore non superiore a ventimila euro ben può realizzarsi il presupposto del danno grave e irreparabile. Si consideri, del resto, che, ai sensi dell'art. 17 *bis*, comma 3, d. lgs. n. 546/1992, il valore della lite, cui fa riferimento il comma 1 del medesimo articolo, è determinato «secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 12» del d. lgs. n. 546/1992<sup>118</sup>. Ciò sta a significare che per valore della controversia «si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato», salvo il caso di liti relative esclusivamente alla irrogazione di sanzioni, per cui il valore è costituito dalla somma di queste. È ben possibile, pertanto, che la somma complessivamente pretesa con l'atto suscettibile di reclamo ecceda anche di molto il valore di ventimila euro, rendendo ancor più elevata la possibilità che si produca un danno grave e irreparabile.

---

mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso»; nel secondo e nel terzo periodo, stabilisce che i termini per la costituzione in giudizio delle parti decorrono dal novantesimo giorno successivo alla presentazione del reclamo o dal «ricevimento del diniego», «Se l'Agenzia delle Entrate respinge il reclamo in data antecedente» (rispetto al predetto novantesimo giorno); nel quarto ed ultimo periodo, infine, menziona il «caso di accoglimento parziale del reclamo», facendo decorrere il termine per la costituzione in giudizio dalla notificazione del relativo atto.

<sup>118</sup> Su questa disposizione si veda il commento di M. NUSSI, *commento all'art. 12 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 127.

Le possibili soluzioni proposte dalla dottrina<sup>119</sup> per risolvere l'apparente vuoto di tutela sono sostanzialmente due: a) immaginare che durante il tempo occorrente per espletare il reclamo e la mediazione la riscossione sia impedita, in analogia a quanto previsto per l'accertamento con adesione; b) ritenere che il processo sia pendente dal momento della presentazione del reclamo, sebbene quiescente, cosicché sarebbe concepibile il deposito dell'istanza cautelare di fronte alla commissione tributaria anche nelle more del procedimento di reclamo, prima della costituzione in giudizio<sup>120</sup>, ovvero anticipando la costituzione, rispetto a quanto previsto dal comma 9 dell'art. 17 *bis* citato. Entrambe le alternative sono, a mio avviso, suscettibili di critica. Vediamo perché.

La prima soluzione prende le mosse dal fatto che la fase di reclamo/mediazione sarebbe, dal punto di vista strutturale, incompatibile con la prosecuzione della riscossione, in quanto funzionale alla definizione della lite<sup>121</sup>. Questa conclusione non mi pare condivisibile. L'art. 6, comma 3, del

---

<sup>119</sup> Si veda in proposito quanto ritenuto da M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib.*, n. 12/2012, 841, secondo cui le soluzioni sono due: "o si immagina che la fase deflattiva sia impeditiva della riscossione, in analogia a quanto previsto per l'accertamento con adesione, oppure torna utile la tesi che il realtà il processo sia già pendente, anche se quiescente".

<sup>120</sup> Il che, oltre ad essere contrario alla neo introdotta disciplina del reclamo e della mediazione, si porrebbe anche in aperta violazione della normativa regolante la tutela cautelare nel processo tributario, che, come abbiamo visto, esclude qualsiasi possibilità di presentare l'istanza cautelare anteriormente alla costituzione in giudizio.

<sup>121</sup> In proposito si veda quanto sostenuto da A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. trib.*, n. 11/2012, 775. Per l'autore, nelle more del reclamo, l'Agenzia delle entrate non potrebbe operare l'iscrizione al ruolo, poiché un simile comportamento si porrebbe in diretto conflitto con la *ratio* del nuovo istituto; per le medesime ragioni, egli ritiene che, con riferimento ai nuovi atti «impoesattivi», gli uffici non potrebbero procedere all'affidamento all'agente della riscossione fintanto che non sia acclarato il "fallimento" della mediazione. Infine, in relazione al ruolo formato in base alla liquidazione *ex artt.* 36 *bis* del d.p.r. n. 600/1973 e 54 *bis* del d.p.r. n. 633/1972 ovvero in base a controllo formale *ex art.* 36 *ter* del d.p.r.

d. lgs. n. 218 del 1997, disciplinante l'accertamento con adesione, ha espressamente previsto la sospensione dei termini per ricorrere e per le iscrizioni al ruolo durante il tempo necessario per l'espletamento della procedura. Nessuna norma, invece, ammette che, durante il tempo utile per il reclamo e la mediazione, l'esecutività dell'atto sia sospesa, cosicché potrebbe essere avviata l'esecuzione coattiva dell'atto impugnato ovvero attivate misure cautelari o conservative<sup>122</sup>. Postergare l'esecuzione della pretesa ad un momento successivo la fase del reclamo costituisce semmai un'opportunità per l'Amministrazione finanziaria al fine di rispettare la *ratio* del nuovo istituto. Dal momento che però si sostiene che ritardare l'esecuzione è un'opportunità, al tempo stesso si esclude che rappresenti un obbligo. Credo, allora, sia incontestabile che niente impedisce all'ufficio di procedere all'esecuzione anche nelle more del procedimento di reclamo e mediazione. Oltretutto, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 19 marzo 2012, n. 9 (par. 4)<sup>123</sup>, ha affermato che al fine del versamento delle somme, la sua notifica non comporta alcun tipo di sospensione delle attività esecutive o cautelari.

La seconda soluzione muove dal presupposto che la notificazione del ricorso/reclamo, per i giudizi che devono essere preceduti dalla fase di reclamo, possa comunque essere considerata atto introduttivo del

---

600/1973, ritiene che il potere di accordare la sospensione della riscossione ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 602 del 1973 sarebbe concepibile come un vero e proprio obbligo.

<sup>122</sup> Cfr. F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. trib.*, n. 19/2012, 1429, secondo il quale “in base all'art. 17 bis, è giusto affermare, - come fa la circolare - l'insussistenza di ogni moratoria della riscossione e delle azioni cautelari e conservative”. Si veda però quanto sostenuto da M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., 844, per il quale, con riferimento alla riscossione coattiva ordinaria sulla base di accertamenti, ancorché «esecutivi», l'ufficio non potrebbe procedere alla riscossione prima della costituzione in giudizio.

<sup>123</sup> In banca dati *Fisconline*.



processo<sup>124</sup>. Se così non fosse, sarebbe facile obiettare che trattasi di tutela cautelare *ante causam*, vietata nel contenzioso tributario. Questa tesi, tuttavia, non è sostenibile. L'art. 17 *bis*, comma 2, è espresso nel considerare la presentazione del reclamo come condizione di ammissibilità del ricorso; solo dopo essere decorsi novanti giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, ai sensi del comma 9, il reclamo produce gli effetti del ricorso. Non è ammissibile presupporre che il privato possa depositare presso la commissione tributaria competente il reclamo prima del termine stabilito dal comma 9 dell'art. 17 *bis*, al fine di conseguire la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto oggetto del procedimento. Non vale, a questo proposito, richiamare quanto sostenuto dalla Consulta, con la sent. 24 luglio 1998, n. 336, già citata<sup>125</sup>, con riferimento alla sospensione dell'efficacia dei ruoli a cui faceva riferimento l'art. 10 del d.p.r. n. 787/1980.

La Corte costituzionale, nell'occasione, aveva forzato la tendenza al salvataggio della normativa ordinaria, mediante l'esercizio dell'interpretazione conforme a Costituzione. A fronte del coordinamento tra il precedente e l'attuale rito tributario, aveva ammesso il contribuente che ricorreva avverso l'iscrizione a ruolo operata dal Centro di servizio a

---

<sup>124</sup> In questo senso, si veda quanto sostenuto da M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., 843, secondo cui non può escludersi a priori che il processo non sia già pendente, in ragione del fatto che il legislatore avrebbe voluto che il reclamo e la mediazione si sviluppassero a ricorso già presentato. In ragione di ciò, per l'autore, sarebbe possibile sostenere che, nonostante il coinvolgimento della commissione tributaria sia differito all'esito della valutazione amministrativa, il processo possa dirsi comunque avviato, ancorché il suo inizio coincida con un provvisorio stato di quiescenza".

<sup>125</sup> Corte cost., 24 luglio 1998, n. 336, cit., 965. Si rinvia in proposito a quanto precedentemente detto con riferimento alla tutela cautelare nei ricorsi contro i ruoli formati dai Centri di servizio al cap.II, par. 3. L'eventualità di un deposito del reclamo eseguito al solo fine di ottenere la sospensione è messa in risalto da F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 65.

«depositare, presso la segreteria della commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso senza attendere il decorso del termine previsto nell'art. 10 del d.p.r. n. 787/1980». In questo modo, egli, previa costituzione in giudizio, avrebbe potuto soddisfare l'esigenza di ottenere la tutela cautelare ai sensi dell'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992.

Le differenze tra questa fattispecie e l'ipotesi in questione mi paiono abbastanza nette e non consentono di argomentare in favore di un'interpretazione costituzionalmente orientata anche del nuovo dettato normativo disciplinante gli istituti della mediazione e del reclamo. A parte la diversità di ambiti applicativi, quel che maggiormente rileva sul piano strutturale è rappresentato dal fatto che la disposizione dell'art. 10 del d.p.r. n. 787/1980 non prevedeva un'espressa sanzione per il caso in cui non fosse rispettato il termine tra la presentazione dell'originale del ricorso al Centro di servizio e il deposito di altro esemplare in carta libera del ricorso stesso alla commissione tributaria competente, tanto meno in termini di «inammissibilità». Di conseguenza, una volta avvenuto il deposito, il processo era comunque pendente. Anche se non fosse stato rispettato il termine semestrale, si trattava di un'anormalità minore, alla quale poteva al massimo conseguire una temporanea improcedibilità, fino alla decorrenza dei sei mesi.

Con riferimento all'art. 17 *bis* del d. lgs. n. 546 del 1992, il mancato rispetto dei termini di legge tra la presentazione del reclamo alla Direzione provinciale o la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate e la proposizione del ricorso viene, invece, espressamente sanzionata con la previsione dell'inammissibilità del ricorso, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado.

Alla luce di questo diverso contesto, ritengo si da escludere *a priori* qualsiasi possibilità di interpretare la neo introdotta normativa nel senso di ritenere ammissibile una costituzione anteriore al decorso dei termini di legge, al solo fine di conseguire la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto costituente oggetto del procedimento che ne occupa. Oltretutto, una tale conclusione, come rileva attenta dottrina<sup>126</sup>, contrasterebbe con lo spirito dello stesso art. 17 *bis* cit., oltre che con il buon senso ed il principio di economia processuale, essendo illogico che un contribuente si debba rivolgere al giudice per ottenere una misura cautelare con riguardo ad un rapporto definibile stragiudizialmente. La soluzione più razionale sarebbe quindi costituita da una puntuale modifica legislativa volta ad introdurre la sospensione dell'obbligo di pagamento delle pretese impositive e sanzionatorie e l'inibizione delle iniziative cautelari e conservative finché è in corso il procedimento *ex* art. 17 *bis* cit.<sup>127</sup>.

Allo stato dell'arte, tuttavia, è incontestabile che l'art. 17 *bis* del d. lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui non prevede alcuna possibilità di accesso alla tutela cautelare giurisdizionale durante il tempo necessario per esperire il tentativo di reclamo e mediazione, sia censurabile sotto il profilo

---

<sup>126</sup> Cfr. F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 69, il quale, dopo aver proposto la soluzione del deposito del reclamo in commissione tributaria prima del termine fissato dal comma 9 dell'art. 17 *bis*, rileva come questa sia una scelta obbligata, ma contrastante con la *ratio* della norma.

<sup>127</sup> In questo senso F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 69, il quale premette che “alla luce del dettato dell'art. 17 *bis* cit., mi pare precluso affermare in via interpretativa la sussistenza della moratoria della riscossione e delle azioni esecutive, cautelari e conservative”. L'autore, tuttavia, in uno scritto successivo (Cfr. ID., *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, cit., 1431), ammette altresì che si possa depositare in commissione tributaria il reclamo prima del termine fissato dal comma 9 dell'art. 17 *bis* al solo fine di ottenere la sospensione dell'efficacia dell'atto reclamato.

della legittimità costituzionale, poiché in contrasto con gli artt. 3, 24 e 111 della Costituzione<sup>128</sup>.

Con riferimento all'art. 3 della Costituzione, in particolare, la disposizione è censurabile sotto il profilo dell'irrazionalità, oltre che della violazione del principio di uguaglianza, per il diverso trattamento riservato a tutte le controversie, riguardanti gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, che abbiano un valore non superiore a ventimila euro. A questo genere di liti viene, infatti, riservato un trattamento diversificato rispetto a quello previsto per tutte le altre controversie soggettivamente ed oggettivamente diversificate, che invece possono godere di una tutela cautelare immediata in sede giurisdizionale.

Per quanto concerne, invece, la violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione, le considerazioni dipendenti dalla dimostrata carenza di tutela cautelare durante il corso della procedura amministrativa obbligatoria restano assorbite dal più generale difetto di costituzionalità dell'art. 17 *bis* del d. lgs. n. 546 del 1992, in quanto costituente un filtro amministrativo che condiziona l'immediato avvio dell'azione giudiziaria<sup>129</sup>. In siffatta prospettiva, la procedura di reclamo può considerarsi lesiva del diritto di

---

<sup>128</sup> In questo senso C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, n. 12/2012, 851, il quale correttamente rileva che la nuova disciplina è suscettibile di un'inevitabile censura di illegittimità.

<sup>129</sup> In questo senso, tra gli altri, B. BELLÈ, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, cit.; C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, cit., 852; G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 12/2012, 854. *Contra* v. F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, cit., 1429, secondo il quale correttamente la circolare 19 marzo 2012, n. 9 sostiene che il reclamo non cagiona "in più gravoso esercizio dell'azione in giudizio per il contribuente".

difesa del contribuente sulla scorta della giurisprudenza costituzionale in tema di «giurisdizione condizionata»<sup>130</sup>.

---

<sup>130</sup> Con la sent., 23 novembre 1993, n. 406, in *GT- Riv. giur. trib.*, n. 2/1994, 110, con nota di C. GLENDI, *Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo*, la Corte Costituzionale, chiamata a decidere della legittimità costituzionale dell'art. 33, ultimo comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642, nella parte in cui subordinava l'esperimento dell'azione giudiziaria per il rimborso dell'imposta di bollo al previo ricorso gerarchico all'allora Ministero delle Finanze, in riferimento agli artt. 24, 113 e 3 della Costituzione, impedendo l'esperimento dell'azione giudiziaria fino alla notificazione del provvedimento ministeriale ovvero, in mancanza, per centottanta giorni dalla proposizione del ricorso, dichiarò incostituzionale la suddetta previsione stante la compressione del diritto di difesa. La Corte ritenne che il diritto di azione non debba essere reso troppo difficoltoso né possa subire ostacoli rappresentati da decadenze che, come nel caso, si verificano a causa del preventivo esercizio della procedura amministrativa. L'azione giudiziaria, infatti, potrebbe essere legittimamente differita ad un momento successivo solo ove ricorrano *esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia*.

Con due successive pronunce (cfr. Corte cost., 27 luglio 1994, n. 360, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 12/1994, 1161, con nota di C. GLENDI, *Anche per l'imposta sugli spettacoli non è più condizionato l'accesso all'a.g.o.* e Id., 24 febbraio 1995, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 5/1995, 421, con nota di C. GLENDI, *La barriera del ricorso amministrativo cade anche per le imposte sulle concessioni governative*) la Corte, ha, poi, confermato il proprio orientamento in termini perfettamente simmetrici sia con riferimento all'art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, sia con riferimento all'art. 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641 che presentavano caratteristiche identiche a quelle riferibili alla disposizione relativa all'imposta di bollo. Anche in questo caso, essa ha ribadito che l'onere del previo esperimento dei rimedi amministrativi, con conseguente differimento della proponibilità dell'azione giudiziaria, doveva intendersi costituzionalmente legittimo solo se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia.

Con la sent., 4 luglio 1996, n. 233, in *GT – Riv. giur. trib.*, 9/1996, 816, con nota di C. GLENDI, *L'azione giudiziaria per le tasse automobilistiche non è più condizionata a rimedi amministrativi*, la Corte ha, invece, dichiarato illegittimo l'art. 3, ultimo comma, della legge 24 gennaio 1978, n. 27 nella parte in cui, avverso l'ingiunzione di pagamento dell'ufficio del registro, impediva l'esperimento dell'azione giudiziaria in mancanza del preventivo ricorso amministrativo, ribadendo, anche in questo caso, che, a maggior ragione, un eventuale ricorso gerarchico deve considerarsi illegittimo quando la pretesa erariale non implica accertamenti tecnici in funzione dei quali sia necessario o, quanto meno, opportuno che la fase giurisdizionale sia preceduta da un esame in sede amministrativa.

Nello stesso anche Corte cost., 17 marzo 1998, n. 62, in *Corr. trib.*, 17/1998, 1315, sempre in materia di tasse automobilistiche e con riferimento all'art. 16, comma 3, della l. n. 408/1990; Corte cost., 1 aprile 1998, n. 81, in *Foro it.*, 1998, I, 969, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 8, del d.l. 2 marzo 1989, n. 66, recante

Per quanto, infatti, le pronunce della Consulta abbiano riconosciuto l'opportunità del differimento dell'azionabilità del diritto in ragione di «esigenze di ordine generale» e «superiori interessi di giustizia», non pare che nel caso di specie sussistano questi presupposti. Il nuovo istituto sembra, piuttosto, volto a compromettere le garanzie riservate al contribuente attraverso un allungamento dei termini per giungere dinanzi all'autorità giudiziaria, senza offrire effettive possibilità di annullamento o revoca totale o parziale dell'atto reclamato.

L'obbligo ormai diffuso dell'Amministrazione di attivare un contatto preventivo con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento o dell'iscrizione a ruolo<sup>131</sup>, oltre che la possibilità di evirare il contenzioso e definire con adesione l'obbligazione tributaria in fase amministrativa<sup>132</sup>, mi pare siano strumenti sufficienti a tentare la composizione dei contrapposti interessi tra Fisco e contribuente. Ritengo sia molto difficile che, una volta giunti alla fase terminale del procedimento senza essere riusciti ad individuare una soluzione “concordata”, sia possibile ribaltare la situazione attraverso un ulteriore istituto imposto dall'esterno. A

---

disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale, convertito, con modificazioni, nella l. 24 aprile 1989, n. 144, nella parte in cui non prevedeva l'esperimento dell'azione giudiziaria avverso l'avviso di accertamento dell'imposta per l'esercizio d'impresa e di arti e professioni (ICIAP) anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

<sup>131</sup> Tra le norme che impongono alle parti del rapporto un contraddittorio preventivo, si ricorda, tra le altre: l'art 36 *ter*, d.p.r. n. 600/73 e l'art. 38, comma 6, d.p.r. n. 600/73.

<sup>132</sup> Si pensi, ad esempio, alla possibilità offerta al contribuente di presentare osservazioni e richieste, ai sensi dell'art. 12, comma 7, d. lgs. n. 212/2000, dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione, al fine di assicurare la cooperazione tra lui e l'Amministrazione, nonché ai numerosi istituti deflattivi del contenzioso, quali: l'accertamento con adesione disciplinato dal d. lgs. n. 218 del 1997, l'adesione ai processi verbali di constatazione, introdotto dall'art. 83, comma 18, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, e l'adesione agli inviti a comparire, previsto per la prima volta dagli artt. 16 e 27 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185.

seguito dell'introduzione del reclamo, potrebbe, pertanto, accadere frequentemente che il contribuente sia indotto a sopportare i tempi e gli oneri di un ulteriore procedimento di revisione amministrativa, che potrebbe non volere e sapere del tutto inutile, avendo già conosciuto la posizione dell'Amministrazione finanziaria in occasione di precedenti occasioni di confronto.

*6. La tutela cautelare e l'effettività della tutela giurisdizionale: possibili evoluzioni dell'istituto.*

Dopo aver analizzato la tutela cautelare tributaria sotto i suoi diversi aspetti, è ora il caso di riprendere il discorso sospeso in conclusione del primo capitolo, per verificare i margini di espansione dell'istituto alla luce dell'attuale quadro ordinamentale.

Come precedentemente rilevato, nel processo amministrativo, il primo elemento di rilievo disposto fin dall'art. 21, comma 8, della L. Tar, e confermato dagli artt. 55, comma 1, e 98, comma 1, c.p.a., – e che si ritiene abbia contribuito ad accrescere l'effettività della tutela giurisdizionale del ricorrente in termini di adeguatezza della tutela – è, indubbiamente, il passaggio dal modello chiuso e monistico di tutela cautelare, basato sulla tradizionale istanza di sospensione dell'efficacia del provvedimento impugnato, all'adozione di una formula atipica di tutela interinale<sup>133</sup>.

---

<sup>133</sup> Già da tempo in diritto processuale amministrativo si argomentava sulla necessaria atipicità delle misure cautelari. Si veda, a titolo esemplificativo, M. SICA, *Effettività della tutela giurisdizionale e provvedimenti d'urgenza nei confronti della p.a.*, Milano, 1991, passim, secondo il quale per un'esatta ricostruzione del giudizio cautelare occorre rinunciare all'idea che i poteri del giudice si esauriscano nella possibilità di disporre la sospensione, dovendosi, invece, ritenere che nel processo amministrativo il sistema di tutela cautelare si articola in misure tipiche e nominate e in misure atipiche d'urgenza.

Ci si chiede se una tale evoluzione sia auspicabile anche nel processo tributario, in considerazione dell'inadeguatezza e dell'incompletezza delle misure cautelari disposte per il rapporto obbligatorio<sup>134</sup>, non solo con riferimento alla mancata espressa disciplina della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, ma anche rispetto alla previsione di rimedi esperibili solo ed esclusivamente a giudizio incardinato e, soprattutto, alle rilevate difficoltà di apprestare un'adeguata tutela in alcune specifiche ipotesi.

Tale circostanza ci induce a prospettare la possibilità che anche nel processo tributario siano disciplinati dei procedimenti cautelari innominati od atipici e, prima ancora, allo stato attuale della legislazione, ad immaginare la trasposizione dell'istituto individuato all'art. 700 del codice di procedura civile. In questo modo si intende assicurare il rispetto del principio di effettività della tutela giurisdizionale, in applicazione degli artt. 24, 103, 111 e 113 della Costituzione, quale componente essenziale ed indefettibile della tutela medesima.

Se si volge lo sguardo alle altre giurisdizioni (ordinaria, amministrativa o contabile) si può notare, infatti, come sia garantita la possibilità di fare ricorso a tre istituti cautelari di carattere generale: a) i provvedimenti cosiddetti inibitori endoprocessuali, funzionali all'esigenza di sospendere l'esecuzione delle sentenze; b) i procedimenti di istruzione

---

<sup>134</sup> Cfr. M. CANTILLO, *Nuovo processo tributario – I procedimenti cautelari e preventivi*, cit., 8901, secondo cui l'istituto della sospensione dell'atto impugnato sicuramente non è sufficiente ad esaurire l'ambito della tutela cautelare, cioè dell'attività strumentale diretta ad assicurare il compimento e gli effetti del giudizio. Più di recente, P. ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni del codice di procedura civile e norme tributarie: riflessioni a margine di alcuni recenti interventi della giurisprudenza*, in *Rass. trib.*, n. 5/2009, 1337, rileva l'inadeguatezza del sistema attuale a far fronte a tutte le esigenze di tutela precedenti la pronuncia di merito nel processo tributario.



preventiva, che nel processo civile sono regolati agli artt. 692 ss del codice di procedura civile e che svolgono la funzione di assicurare l'acquisizione in via d'urgenza di elementi di prova altrimenti non più conseguibili; c) il procedimento di carattere generale disciplinato agli artt. 700 e ss. del codice di procedura civile, che prevede la possibilità per il giudice di adottare, nel corso del processo o anche prima della sua istaurazione, i provvedimenti che secondo le circostanze appaiono più opportuni per assicurare gli effetti della decisione sul merito, nell'ipotesi in cui la parte dimostri il fondato timore di un pregiudizio irreparabile.

La necessità della previsione di queste misure nel processo amministrativo, in quanto volte ad assicurare la copertura costituzionale, attraverso la garanzia dell'effettività della tutela giurisdizionale, è stata più volte affermata dalla Corte costituzionale<sup>135</sup>. Ci si chiede, a questo punto, se le situazioni che sono suscettibili di configurarsi nel processo tributario possano ricevere lo stesso grado di tutela attraverso il rinvio recettizio contenuto nell'art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 546 del 1992.

#### *6.1. I procedimenti di istruzione preventiva.*

Tralasciando la problematica relativa ai giudizi di impugnazione, già ampiamente trattata nei paragrafi precedenti, giova verificare la configurabilità nel processo tributario dei procedimenti di istruzione preventiva. Per accertare una tale possibilità è necessario partire da alcune considerazioni di fondo. L'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992, prevede che il

---

<sup>135</sup> Le sentenze di maggior interesse sono già state analizzate al cap. 1, par. 5.1, a cui si rinvia. Per una prima ed ampia ricostruzione delle pronunce della Corte costituzionale in materia cautelare prima delle l. 205/2000, v. M. SICA, *Effettività della tutela giurisdizionale e provvedimenti d'urgenza*, cit., passim.

ricorrente, che possa subire un danno grave ed irreparabile dall'esecuzione dell'atto impugnato, abbia la facoltà di richiedere alla commissione tributaria competente la sua sospensione, purché rispetti le previsioni contenute nell'art. 22 del medesimo decreto, con riguardo alla regolare costituzione in giudizio.

Dal testo della disposizione si evince la volontà del legislatore di limitare le ipotesi di tutela al momento in cui la lite sia già istaurata davanti al giudice competente. Tale impostazione, del resto, sembra emergere abbastanza chiaramente anche dalla lettura della legge delega n. 413 del 1991, all'art. 30, lett h), tra i cui criteri direttivi per la disciplina del nuovo contenzioso si prevede che sia inserita la «previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione dell'udienza entro novanta giorni»<sup>136</sup>.

Alla luce di questa previsione, parte della dottrina<sup>137</sup> ha negato che nel processo tributario possa configurarsi una qualsiasi forma di tutela cautelare preventiva. Altri autori<sup>138</sup>, invece, hanno inteso distinguere tra una

---

<sup>136</sup> In questo senso si veda S. MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 853, secondo il quale la sospensione cautelare non sarebbe proponibile *ante causam*, richiedendosi la previa impugnazione dell'atto del quale si chiede la sospensione. Ciò, secondo l'autore, si deduce chiaramente dalla lettera della legge delega che prevede l'inserimento nell'impianto processuale di una norma sulla sospensione incidentale dell'atto impugnato. Di conseguenza, non sarebbe ammissibile nel sistema processuale tributario una tutela giurisdizionale preventiva avverso gli atti di imposizione.

<sup>137</sup> Si veda quanto sostenuto da G. CAMPEIS – A. DE PAULI, *Il manuale del processo tributario*, cit., 373.

<sup>138</sup> M. CANTILLO, *Nuovo processo tributario – I procedimenti cautelari e preventivi*, cit., 8902, secondo il quale “è ben possibile che nel processo tributario si renda necessario o opportuno un accertamento tecnico urgente, come può verificarsi, ad esempio, a fini Iva, per accertare l'esistenza di merci deperibili in un certo luogo o gli ingredienti usati o gli

vera e propria tutela *ante causam*, volta ad anticipare gli effetti della decisione di merito prima dell'istaurazione della lite, e la proposizione di provvedimenti d'urgenza di istruzione preventiva<sup>139</sup>. Il rinvio formulato all'art. 1, comma 2, d. lgs. n. 546 del 1992, per quanto non disposto dalle norme del medesimo decreto ed in quanto con queste compatibile, non pare, infatti, ostacolare l'applicazione dei procedimenti di istruzione preventiva regolati dagli artt. 692 ss. c.p.c.

Il fondamento dell'istituto è rinvenibile nell'esigenza di consentire l'assunzione di prove prima dell'inizio del processo, nel caso in cui appaia difficile o impossibile che queste possano essere proficuamente raccolte nel corso del futuro giudizio. Il codice di procedura civile, in particolare, disciplina l'assunzione della prova testimoniale, l'ispezione e l'accertamento tecnico preventivo<sup>140</sup>.

---

ingredienti usati nel confezionamento di certi prodotti". In questo senso v. anche . MULEO, *La tutela cautelare*, cit., 854, secondo cui sono ammissibili provvedimenti di istruzione preventiva, ovviamente limitatamente ai soli mezzi di prova ammissibili nel processo tributario.

<sup>139</sup> L'istruzione preventiva è una misura cautelare *sui generis* che consente di assumere una prova (una testimonianza, una perizia tecnica ecc.) pur in assenza di un procedimento pendente oppure, se il procedimento è già instaurato, qualora questo si trovi in una fase che richiede molto tempo prima che si possa acquisire il mezzo di prova stesso. A differenza dei provvedimenti cautelari in senso stretto, però, che hanno come loro presupposto l'accertamento da parte del giudice del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, quelli di istruzione preventiva, prescindono dal giudizio sulla probabile fondatezza del diritto sostanziale che si va a far valere (cioè del *fumus boni iuris*) e presuppongono soltanto che venga accertata l'urgenza dell'esperimento del mezzo di prova (il *periculum in mora*). Cfr. G. BALENA, *Istruzione (procedimento di istruzione preventiva)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1990, Vol. XVIII, 1; G. TRISORIO LIUZZI, *Istruzione preventiva*, in *Dig. disc. priv., civ.*, X, Torino, 1993; G. N. NARDO, *Contributo allo studio dell'istruzione preventiva*, Napoli, 2005, 221.

<sup>140</sup> Per un'approfondita analisi degli istituti in discussione, mi sia consentito rinviare, per tutti, a C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, Vol. III, Torino, 2006, 240 e F. P. LUISO, *Diritto processuale civile, I procedimenti speciali*, Vol. IV, Milano, 2009, 244.

Per verificare quali di questi strumenti possono essere ammessi anche nel processo tributario è necessario eseguire un previo giudizio di compatibilità. È intuibile che, qualora un mezzo non sia esperibile nel giudizio di merito di fronte al giudice tributario, a maggior ragione questo non potrà essere assunto tramite il procedimento di istruzione preventiva, altrimenti si consentirebbe di “far rientrare dalla finestra ciò che è stato fatto uscire dalla porta”, in palese violazione della previsione contenuta nell’art. 1, comma 2, d. lgs. n. 546 del 1992. Considerando, dunque, che l’art. 7, comma 4, del decreto disciplinante il processo tributario espressamente esclude l’ammissibilità della prova testimoniale<sup>141</sup>, l’assunzione di testi deve necessariamente essere espunta dai procedimenti di istruzione preventiva consentiti nel processo tributario.

Ritengo, invece, insieme ad isolata dottrina<sup>142</sup>, si possa prospettare l’assunzione dell’accertamento tecnico preventivo e dell’ispezione giudiziale, mediante l’applicazione delle regole previste dal codice di procedura civile. Ciò consente che le diverse esigenze che si possono

---

<sup>141</sup> Per un’attenta e accurata analisi della prova nel processo tributario, con particolare riferimento all’esclusione della prova testimoniale e ai dubbi della sua legittimità costituzionale, v., per tutti, F. BATISTONI FERRARA, *Il regime probatorio del processo tributario*, cit., 1267.

<sup>142</sup> Cfr. S. MENCHINI, *Commento sub art. 47*, cit., 492, il quale ritiene che, con riguardo ad “elementi di prova che altrimenti non sarebbe più possibile conseguire (si pensi, ad esempio, all’ispezione dei luoghi o di cose in rapida ed irreversibile modificazione)”, in forza dell’art. 1, comma 2, “appaiono direttamente applicabili nel giudizio tributario le norme del codice di rito relative a tale strumento cautelare”. Anch’egli precisa che ciò è prospettabile solo per i mezzi di prova ammessi nel processo tributario, quindi solo per l’accertamento tecnico e l’ispezione giudiziale, cui all’art. 692 c.p.c. e sempre che sussistano “le situazioni di pericolo cui il mezzo in esame tende ad ovviare, di guisa che, ad esempio, potrà essere disposta un’ispezione di magazzino per accertare l’esistenza di merci deperibili o gli ingredienti che compongono certi prodotti”. In questo senso v. anche M. SOCCI, *La sospensione dell’atto impugnato*, cit., 260.

manifestare prima di giungere alla pronuncia di merito trovino un riscontro adeguato di fronte all'organo giurisdizionale.

È vero, come ritiene illustre dottrina<sup>143</sup>, che la configurazione del giudizio tributario, quale giudizio almeno formalmente impugnatorio di atti tassativamente individuati, difficilmente si adatta all'introduzione di procedimenti di istruzione preventiva, ma è altrettanto vero che, ove la loro applicazione fosse negata, non sarebbe garantita l'effettività della tutela giurisdizionale. Credo, allora, sia maturi i tempi, anche alla luce della sempre più decisa giurisprudenza nazionale e comunitaria<sup>144</sup>, per immaginare l'ingresso fattivo di questo genere di istituti anche nel processo tributario. Ove, invece, questa tesi non fosse meritevole di condivisione, ritengo che l'intera struttura del processo che si svolge dinnanzi alle commissioni dovrebbe essere ripensata, per assicurare il rispetto dei principi costituzionali e comunitari.

## *6.2. I Provvedimenti d'urgenza.*

La disciplina generale volta a regolare il procedimento per la concessione dei provvedimenti di urgenza, cioè quei provvedimenti azionabili ogniquale volta non siano esperibili gli strumenti cautelari tipici, è rinvenibile nella sezione che riguarda i procedimenti cautelari (artt. 669 *bis*

---

<sup>143</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 41, secondo cui la soluzione negativa aveva trovato largo credito già in passato e, in forza della disciplina del processo tributario, non vi sarebbe motivo per discostarsi da siffatta conclusione.

<sup>144</sup> Si rinvia ancora una volta alle pronunce citate al paragrafo cinque del primo capitolo, con le quali, la Corte costituzionale prima e la Corte di giustizia, poi hanno inteso valorizzare il principio di effettività della tutela giurisdizionale.

ss.), mentre l'art. 700 c.p.c. ne individua la funzione e l'ambito di operatività<sup>145</sup>.

La disposizione individua nella minaccia di un pregiudizio al diritto del ricorrente il presupposto che può fondare la pretesa di un provvedimento provvisorio; per questa ragione la tutela d'urgenza, dato il suo carattere necessitato ed irrinunciabile, non può limitare la sua funzione alla tutela giurisdizionale nel processo civile. Dalla scelta di forme processuali differenti da quelle del processo civile non può farsi derivare una diminuzione di garanzia dell'effettività della tutela. Il potere d'urgenza opera come strumento diretto a dare effettività alla azione in giudizio per la tutela del merito, che l'art. 24 Cost., garantisce sia al diritto soggettivo che agli interessi legittimi: la normativa generale contenuta nell'art. 700 c.p.c. costituisce il punto di riferimento «storico» della tutela d'urgenza e presenta, oltre al suo contenuto dispositivo immediato nel processo civile, un ruolo di norma programmatica generale di una tutela preventiva in funzione dell'effettività<sup>146</sup>.

Nonostante l'indirizzo contrario di parte della dottrina<sup>147</sup>, ritengo, dunque, che l'applicabilità dell'art. 700 del codice di procedura civile anche

---

<sup>145</sup> Per una trattazione sistematica dell'istituto si rinvia, per tutti, a G. ARIETA, *I provvedimenti d'urgenza ex art. 700 c.p.c.*, cit., passim; F. FIORUCCI, *I provvedimenti d'urgenza ex art. 700 c.p.c.*, Seconda edizione aggiornata, Milano, 2009; C. E. BALBI, *Provvedimenti d'urgenza*, in *Digesto disc. priv. sez. civ.*, XVI, Torino, 73.

<sup>146</sup> In questo senso v. anche C. E. BALBI, *Provvedimenti d'urgenza*, cit., 86, che considera l'art. 700 c.p.c. come cardine dell'intero ordinamento processuale e, quindi, come strumento avente una valenza più ampia rispetto al processo civile.

<sup>147</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 41, secondo cui «la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato è essa stessa una misura riconducibile al novero dei provvedimenti di urgenza che possono essere emanati dal giudice in forza dell'art. 700; e se, dunque, il legislatore del processo tributario ha enucleato dal complesso di tali misure quella sola che ha poi espressamente e compiutamente disciplinato, questo sta a significare, in maniera implicita ma non meno inequivocabile, che egli ha inteso

al processo tributario, in forza del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 546 del 1992, sia diretta a rafforzare la tutela cautelare nelle ipotesi in cui la mancanza di un rimedio tipico possa minare il diritto di difesa del contribuente<sup>148</sup>. Le ragioni, seppur valide, sulle quali si fonda la critica del conferimento al giudice tributario del potere normativo d'urgenza, non paiono destinate a ulteriore espansione.

---

circoscrivere entro questi limiti l'ampio spettro applicativo che la stessa norma presenta in seno al processo civile". In senso sostanzialmente conforme C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 146, secondo il quale "il processo tributario resta essenzialmente strutturato quale impugnativa per l'annullamento di atti aventi natura provvedimentale e che, in tale assetto strutturale, anche la tutela cautelare ad esso correlata assume tipicamente la forma della sospensione incidentale dell'esecuzione dell'atto impugnato, non già di rimedio di tutela preventiva esperibile ancora prima dell'emanazione di un atto autonomamente impugnabile".

Nondimeno l'esigenza di rafforzare la tutela cautelare nel processo tributario con uno strumento di questo genere è sentita da altra parte della dottrina; cfr. C. MAGNANI, *La sospensione della riscossione dei tributi fra autotutela amministrativa e tutela cautelare*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, cit., 842, che pur manifestando perplessità sul trapianto nel processo tributario di "un istituto quale è il provvedimento di urgenza ex art. 700 c.p.c.", sottolinea che "l'esigenza di integrare la disciplina dell'azione cautelare nel processo tributario si pone, come è già accaduto in passato per il processo amministrativo, come necessità di adeguarla al principio di effettività della tutela giurisdizionale nell'ambito delle liti attinenti ai rapporti sia di *dare* che di *avere* che ormai connotano la funzione impositiva".

<sup>148</sup> In questo senso v. M. CANTILLO, *Nuovo processo tributario – I procedimenti cautelari e preventivi*, cit., 8903, secondo il quale "le situazioni che il rimedio tutela nel processo civile si ritrovano allo stesso modo nel processo tributario"; S. MENCHINI, *Commento sub art. 47*, cit., 493, il quale, con riguardo allo stretto ambito dell'art. 47, rileva che "si ripropone con forza il tema dell'ammissibilità dell'art. 700 del codice di procedura civile nell'ambito del processo tributario" al quale egli è favorevole, in quanto "se così non fosse, situazioni soggettive autonomamente rilevanti sul piano sostanziale (...) resterebbero sfornite di adeguati strumenti cautelari capaci di ovviare al pericolo del ritardo, in palese violazione del principio di effettività dell'azione garantito dall'art. 24, comma 1, della Costituzione"; G. CAMPEIS – A. DE PAULI, *Il manuale del processo tributario*, cit., 375; M. L. SERRA, *Misure cautelari e processo tributario: contrapposti orientamenti delle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2001, 612.

Non ritengo si possa ancora affermare che, con tale applicazione, il giudice potrebbe attribuire all'interessato in sede cautelare più di quanto possa fare in sede decisoria. Egli, nella concessione del provvedimento d'urgenza, dovrà comunque rispettare la funzione essenziale della tutela cautelare, che ha natura strumentale<sup>149</sup>. In questo contesto, anche l'adozione di un provvedimento *ex art. 700 c.p.c.*, ove diretta ad assicurare che la parte che ha ragione non subisca danni dalla durata del processo, deve essere considerata legittima, in quanto volta a tutelare la fruttuosità della pronuncia di merito.

Quanto all'altra obiezione, specificamente mossa da Russo<sup>150</sup>, per cui il legislatore, enucleando dal complesso dei provvedimenti adottabili ai sensi dell'art. 700 c.p.c. la sola sospensione dell'atto impugnato, avrebbe ad essa circoscritto l'ambito applicativo della norma nel processo tributario, è opportuno fare alcune osservazioni. È vero che anche la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato è riconducibile al novero dei provvedimenti d'urgenza, ma, il fatto che il legislatore si sia limitato a disciplinare espressamente solo tale misura, senza considerare altre possibilità di tutela, non esclude, a mio avviso, l'applicazione residuale della

---

<sup>149</sup> Cfr. P. CALAMANDREI, *Introduzione*, cit., 21, il quale con l'espressione «strumentalità» indicava che le misure cautelari “non sono mai fine a se stesse, ma sono immancabilmente preordinate alla emanazione di un ulteriore provvedimento definitivo, di cui esse provvisoriamente assicurano la fruttuosità pratica”.

<sup>150</sup> Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 44, che, per giustificare la propria tesi, afferma che non vale opporre che i limiti introdotti nel processo tributario siano “troppo angusti e, come tali, suscettibili di porsi in contrasto con la pienezza del diritto alla tutela giurisdizionale costituzionalmente garantito; e ciò in quanto, se è vero che le norme vanno interpretate *magis ut valeant quam ut pereant*, è altrettanto vero che l'interprete non può in alcun modo forzarne il significato oltre misura e neppure, e tanto meno, prescindere dall'armonia e coerenza del sistema nel quale esse sono inserite”.



disciplina sussidiaria cui all'art. 700 c.p.c.<sup>151</sup>. La disposizione, infatti, ha ragione di intervenire proprio nel momento in cui non esiste un altro provvedimento cautelare tipico, idoneo, nel caso concreto, ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito.

Poste queste premesse, nell'ipotesi in cui si manifestino situazioni inidonee ad essere ricondotte alla tradizionale tutela cui all'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992, ritengo debba essere garantita un'adeguata tutela cautelare alle seguenti condizioni: a) che l'interesse leso sia meritevole di tutela; b) che esso sia riconducibile ad una fattispecie che presenta le caratteristiche per l'applicazione dell'art. 700 del codice di procedura civile; c) che non emergano problemi d'incompatibilità con le norme sul contenzioso tributario<sup>152</sup>.

In definitiva, non v'è dubbio che qualora non si condivida l'illustrata impostazione, i problemi esaminati nel contesto del presente lavoro possano essere risolti soltanto con un intervento *de iure condendo*, integrativo, modificativo o sostitutivo dell'attuale disciplina in materia di tutela cautelare nel processo tributario, che consentirebbe di arginare definitivamente le diverse e ragionevoli critiche mosse all'istituto. In questa direzione, con le

---

<sup>151</sup> C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, cit., 244, rileva che il procedimento cui all'art. 700 c.p.c. "ha il carattere delle sussidiarietà e la funzione – che potrebbe essere detta di chiusura del sistema – di venire incontro a quelle esigenze di cautela (ossia a quelle situazioni di *periculum in mora*) per le quali non sia specificamente previsto un procedimento cautelare tipico". Nello stesso senso v. S. SATTA – C. PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova, 1992, 889.

<sup>152</sup> In questo senso si veda anche quanto sostenuto da P. ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni del codice di procedura civile e norme tributarie: riflessioni a margine di alcuni recenti interventi della giurisprudenza*, cit., 1342, secondo la quale, "nel momento in cui si presentano istituti nuovi, e fino a quando non accade che l'interpretazione adeguatrice della Suprema corte ne individui l'idoneità ad essere ricondotti all'interno di quelli tradizionali già noti e, quindi, alla casistica dell'art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992, deve essere garantita un'idonea tutela cautelare".

dovute differenze, un ottimo metro di paragone potrebbe essere rappresentato da quanto accaduto con la novella dell'art. 21, comma 8, della l. 6 dicembre 1971, n. 1034, introdotta dall'art. 3 della l. 21 luglio 2000, n. 205, attualmente non più vigente, ma sostanzialmente trasfusa nell'art. 55, comma 1, del Codice del processo amministrativo, con la quale si è attribuito al giudice amministrativo il potere di emettere le misure cautelari più idonee rispetto alle circostanze che, in concreto, gli si prospettano.